



ESCOLA NAVAL

talant de biefaire



Catarina Isabel Galante Corgas Pereira Lourenço

A implementação do Sistema de Normalização Contabilística para a Administração Pública na Marinha Portuguesa

Um modelo de Contabilidade de Gestão aplicada ao setor da Saúde

Dissertação para obtenção do Grau de Mestre em Ciências Militares Navais, na especialidade de Administração Naval

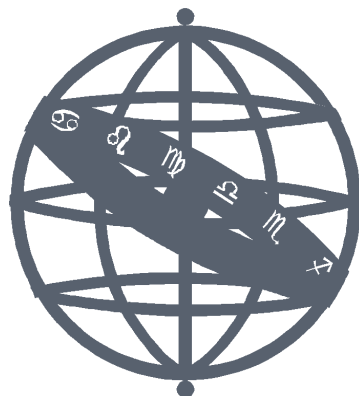


Alfeite
2020



ESCOLA NAVAL

talant de bi-faire



Catarina Isabel Galante Corgas Pereira Lourenço

*A implementação do Sistema de Normalização
Contabilística para a Administração Pública na
Marinha Portuguesa*

*Um modelo de Contabilidade de Gestão aplicada ao setor
da Saúde*

Dissertação para obtenção do Grau de Mestre em
Ciências Militares Navais, na especialidade de Administração Naval

Orientação de: CFR AN Armindo Dias da Silva Frias

Co-orientação de: CTEN AN Paulo Martins Gonçalves

O Aluno Mestrando,

O Orientador,

ASPOF AN Catarina Lourenço

CFR AN Silva Frias

Alfeite
2020

«O futuro é construído pelas nossas decisões diárias, inconstantes e mutáveis, e
cada evento influencia todos os outros.»

(Alvin Toffler)

Agradecimentos

A integração na Escola Naval permitiu, numa fase inicial, sentir-me pertença de um grupo restrito de pessoas, que se regem pela camaradagem, disciplina, dedicação, cultura e tradições navais. O decorrer dos cinco anos do Mestrado Integrado em Ciências Militares Navais, especialidade de Administração Naval, constituiu-se o alicerce fundamental para a aptidão no desempenho das funções de Oficial da Armada.

Neste sentido, expresso o meu eterno agradecimento a todos os que contribuíram afincadamente no apoio ao projeto profissional a que me propus - Oficial da Armada. Em particular, sinto-me grata àqueles que, diretamente ou indiretamente, contribuíram para a realização desta dissertação de mestrado.

Ao meu orientador, Capitão-de-Fragata AN Silva Frias, pelo acompanhamento prestado, revestido pelo seu elevado nível científico e pelo incentivo à minha capacidade de análise e de espírito crítico.

Aos docentes do departamento de Humanidades e de Gestão da Escola Naval, pela disponibilidade, motivação e esforço na formação dos alunos, fornecendo ferramentas colossais para as futuras funções.

Ao Capitão-tenente AN Martins Gonçalves e à Capitão-Tenente AN Mendes da Conceição pelo apoio e pelas diretrizes no percurso a seguir durante a realização deste trabalho.

Aos meus familiares, em especial à minha mãe, pela confiança que sempre depositou em mim, mostrando-me que o esforço realizado «hoje» é o reflexo do sucesso do «amanhã». A sua dedicação e disponibilidade em todos os momentos constituíram-se a força da realização do meu sonho.

Ao meu namorado, pela paciência e encorajamento nos momentos críticos desta longa jornada, por acreditar em mim e, essencialmente, pela disponibilidade do seu tempo no apoio carinhoso e no auxílio ao nível da informática, área em que tanto se destaca.

À guarnição do CMN por se mostrarem recetivos, disponibilizando informação pertinente à realização deste trabalho.

Aos camaradas de classe, pela coesão de grupo desde o início deste percurso, pelos momentos de partilha de experiências, histórias e discussões, mas acima de tudo pela animação e boa disposição.

Aos camaradas do curso «João Batista Lavanha», pelos tantos momentos de partilha, camaradagem, vivências positivas e memórias que jamais serão esquecidas, sendo que em todas as circunstâncias, fizeram enaltecer o lema de curso «Sobre a mente pesa o dever, sobre os ombros o orgulho» e, nos momentos difíceis, por relembrarem que por mais «que se perca o caminho marítimo para a Índia, que nunca se perca as ilustres tradições navais».

Ao meu camarada Fonseca Pereira, que será sempre recordado como o grande exemplo da integridade e honestidade e, pelo seu orgulho em pertencer às Forças Armadas. Serás imortal, irmão.

A todos, o meu muito obrigada.

Resumo

A partir dos anos 90 deu-se uma evolução proeminente da Contabilidade Pública em Portugal, que advém de um conjunto de reformas alicerçadas pelos princípios da Nova Gestão Pública e pela adesão de Portugal da União Europeia. Perante esta realidade, o Estado Português viu-se confrontado com a necessidade de alterar um conjunto de reformas do Sistema Contabilístico Público, sendo a última, a implementação o Sistema de Normalização Contabilístico para as Administrações Públicas, materializado pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro.

O Sistema de Normalização Contabilístico para as Administrações Públicas impõe a aplicação de três subsistemas de contabilidade, por forma a garantir uma gestão eficiente, eficaz e económica dos dinheiros públicos. Deste modo, a Norma Contabilística Pública 27 define um conjunto de requisitos e linhas orientadoras para o desenvolvimento da Contabilidade de Gestão nas Administrações Públicas. A informação oriunda da Contabilidade de Gestão é imprescindível para apoiar os gestores e os decisores públicos nos processos internos de gestão pública e, por outro lado, permite a responsabilização pela prestação de contas.

A presente dissertação de mestrado aplica a metodologia de investigação em Ciências Sociais, com vista à edificação de um modelo de Contabilidade de Gestão para o subsetor de saúde, nomeadamente, o Centro de Medicina Naval, unidade pertencente à Marinha.

O modelo desenvolvido tem por base o Sistema de Custeio Total e Sistema de Custeio Racional e, para a repartição dos gastos indiretos, utilizou-se o Método das Secções Homogéneas, com o apuramento dos custos das atividades sob a influência do método do *Activity-Based Costing*. Deste modo, apurou-se os custos dos serviços prestados, das atividades intermédias e finais desenvolvidas por esta entidade.

Este estudo visa constituir-se como mais um contributo para a compreensão da complexidade subjacente à implementação da Contabilidade de Gestão nas entidades públicas e, obter uma análise útil para o controlo de gestão, tomada de decisão e otimização dos recursos disponíveis da entidade.

Palavras-chave: Contabilidade Pública; SNC-AP; Contabilidade de Gestão; NCP 27; Administração Pública.

Abstract

From the 90s onwards, there was a prominent evolution of Public Accounting in Portugal, which comes from a set of reforms based on the principles of New Public Management and Portugal's accession to the European Union. In view of this reality, the Portuguese Government was faced with the need to change a set of reforms the Public Accounting System, the most recent being the implementation of the Accounting Standardization System for Public Administration, implemented by Decree-Law no. 192/2015, of September 11th.

Accounting Standardization System for Public Administration requires the application of three accounting subsystems, in order to guarantee an efficient, effective and economic management of public funds. Thus, Public Accounting Standard 27 defines a set of requirements and guidelines for the development of Management Accounting in Public Administration. Information from Management Accounting is essential to support public managers and decision-makers in internal public management processes and, on the other hand, allows for accountability.

This master's thesis applies the research methodology in Social Sciences, with a view to building a Management Accounting model for the health sub-sector, namely, the Naval Medicine Center, a unit belonging to the Navy.

The model developed is based on the Total Costing System and Rational Costing System and, for the distribution of indirect costs, the Homogeneous Sections Method was used, with the calculation of the costs of activities under the influence of the Activity Based Costing method. In this way, the costs of the services provided, of the intermediate and final activities carried out by this entity are ascertained.

This study aims to constitute a further contribution to the understanding of the complexity underlying the implementation of Management Accounting in public entities, and to obtain a useful analysis for management control, decision making and optimization of the entity's available resources.

Keywords: Public Accounting; SNC-AP; Management Accounting; NCP 27; Public Administration.

Índice

Introdução	1
1 A Contabilidade Pública	5
2 A Contabilidade de Gestão na Administração Pública	9
2.1 Introdução à Contabilidade de Gestão	9
2.2 A Norma de Contabilidade Pública 27 - Contabilidade de Gestão .	10
2.2.1 O objetivo e âmbito	11
2.2.2 Os tipos de custos	11
2.2.3 Os sistemas de custeio	14
2.2.4 As características qualitativas da informação	15
2.2.5 Os critérios de afetação e de imputação	15
2.2.5.1 Métodos tradicionais	15
2.2.5.2 O Método das Secções Homogéneas	16
2.2.5.3 Método <i>Activity-Based Costing</i>	19
2.2.6 Divulgação e o Plano de Contas da Contabilidade de Gestão	23
2.3 As dificuldades na implementação da Contabilidade de Gestão . . .	24
2.4 A Contabilidade de Gestão na Marinha	27
3 Metodologias de Investigação	29
4 Caracterização da Unidade	33
5 Modelo de Contabilidade de Gestão Aplicado ao Setor da Saúde	37
5.1 Recolha de Dados	37
5.2 Edificação do Modelo de Custeio	40
5.3 Tratamento de Dados	46
5.3.1 1º Estádio - Análise dos gastos incorporados	46
5.3.2 2º Estádio - Atribuição dos gastos diretos e indiretos	48
5.3.3 3º Estádio - Alocação dos custos dos Centros de Custo Auxiliares para os Centros de Custo Operacionais	51
5.3.4 4º Estádio - Alocação dos custos dos Centros de Custo Operacionais para os objetos de custeio	54
5.4 Apresentação e análise dos resultados	57
Conclusão	67
Bibliografia	71
Apêndices	77
A Funcionamento da classe 9	77
B A lotação do CMN	79

C	Guião da Entrevista ao Chefe da SAP da SP-DAF	83
D	Guião da Entrevista ao Chefe RRH da DS	85
E	Guião da Entrevista ao Chefe da DA do CMN	87
F	Guião da Entrevista ao Chefe da DCFG da DAF	89
G	Gastos incorporados provenientes da Superintendência do Pessoal, DS e DLS	91
H	1º Estádio	93
I	2º Estádio	95
J	3º Estádio	105
K	4º Estádio	109
L	Plano de Contas da Classe 9 para a entidade em estudo	115
	Anexos	121
I	A relação entre as IPSAS e as NCP	121
II	As diferenças entre a Contabilidade Financeira e a Contabilidade de Gestão	123
III	Planos de Contas da Classe 9	125
IV	Organograma da Superintendência do Pessoal e da DS	131

Lista de Figuras

2.1	O comportamento dos gastos variáveis e fixos	13
2.2	Sistema de custeio total	14
2.3	A imputação dos custos do produto/serviço aos objetos de custo para os gastos diretos e para os gastos indiretos	16
2.4	Método das Secções Homogéneas	18
2.5	A atribuição dos custos no sistema ABC	20
3.1	As etapas do procedimento de investigação em Ciências Sociais . .	29
3.2	Apresentação das etapas para o desenvolvimento do modelo de Contabilidade de Gestão no CMN	32
4.1	Organograma do CMN	35
5.1	Identificação dos Centros de Custo Operacionais e Auxiliares . . .	41
5.2	Modelo de Contabilidade de Gestão no CMN	46
5.3	Reclassificação dos gastos	47
5.4	Atribuição dos gastos diretos	48
5.5	Alocação dos gastos indiretos	49
5.6	Alocação dos Centros de Custo Auxiliares para os Centros de Custo Operacionais	52
5.7	Alocação das Centros de Custo Auxiliares para as atividades intermédias	53
5.8	Alocação dos custos dos Centros de Custo Operacionais para os objetos de custeio	54
5.9	Alocação dos custos dos Centros de Custo Operacionais para as atividades finais	56
5.10	Gastos incorporados	58
5.11	Total de gastos diretos	58
5.12	Total de gastos indiretos	59
5.13	O total de gastos diretos e indiretos por Centro de Custo	60
5.14	O total de gastos por atividades intermédias	61
5.15	O total de gastos por Centros de Custo	62

Lista de Tabelas

5.1	Identificação dos critérios de imputação dos gastos indiretos	51
5.2	Critérios para a alocação dos Centros de Custo Operacionais para os Centros de Custo Auxiliares	53
5.3	Critérios de imputação para alocar os custos dos Centros de Custo Operacionais aos serviços	55
5.4	Critérios de imputação para alocar os Centros de Custo Operacionais às atividades finais	56
5.5	Obtenção do custo unitário das atividades finais	63
5.6	Obtenção do custo unitário dos serviços	64

Lista de Abreviaturas, Acrónimos e Símbolos

ABC	<i>Activity-Based Costing</i>
AP	Administração Pública
CE	Comissão Europeia
CMN	Centro de Medicina Naval
CMSH	Centro de Medicina Subaquática e Hiperbática
CNC	Comissão de Normalização Contabilística
CNCP	Comité de Normalização Contabilística Público
CP	Contabilidade Pública
DA	Departamento de Apoio
DAF	Divisão Administrativa e Financeira
DCFG	Divisão de Contabilidade Financeira e de Gestão
DCSP	Departamento de Cuidados de Saúde Primários
DEL FAR2	Delegação Farmacêutica número 2
DEM	Diretiva Estratégica da Marinha
DLS	Departamento de Logística Sanitária
DS	Direção de Saúde
DSOC	Departamento de Saúde Ocupacional
DSOP	Departamento de Saúde Operacional
EC	Estrutura Concetual
EPR	Entidades Públicas Reclassificadas
EPSAS	<i>European Public Sector Accounting Standards</i>
GGF	Gastos Gerais de Fabrico
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>

IFAC *International Federation of Accountants*

IFRS *International Financial Reporting Standards*

IPSAS *International Public Sector Accounting Standard*

IPSASB *International Public Sector Accounting Standard Board*

JSN Junta de Saúde Naval

LA Linhas de Ação

LOMAR Lei Orgânica da Marinha

MI Manual de Implementação

MOD Mão-de-Obra Direta

MP Matérias-Primas

MSH Método das Secções Homogéneas

NCP Norma Contabilística Publica

NGP Nova Gestão Pública

OC Objetivo Central

OD Objetivo Derivado

OE Objetivos Estratégicos

PCM Plano de Contas Multidimensional

POCP Plano Oficial de Contabilidade Pública

QC Questão Central

QD Questão Derivada

RAFM Regulamento da Administração Financeira da Marinha

RG Receção Geral

RI Regulamento Interno

SAAF Secção de Apoio Administrativo-Financeiro

SAAFP Subunidade de Avaliação da Aptidão Física e Psíquica

SAMS Subunidade de Aprontamento Médico-Sanitário

SAP Serviço de Aprovisionamento e Património

SEC Subentidades Contabilísticas

SF Superintendência das Finanças

SGU Serviço de Gestão de Utentes

SI Secção de Informática

SIC Subunidade de Intervenção na Crise

SMCDT Subunidade de Meios Complementares de Diagnóstico e Terapêutica

SME Subunidade de Medicina do Exercício

SMG Subunidade de Medicina Geral

SNC Sistema de Normalização Contabilística

SNC-AP Sistema de Normalização Contabilístico para as Administrações Públicas

SP Setor Público

SR Subunidade de Reabilitação

SRM Secção de Recursos Materiais

SSA Subunidade de Saúde Ambiental

SSO Subunidade de Saúde Oral

STA Subunidade de Treino e Avaliação

SubPsi Subunidade de Psicologia

TC Tribunal de Contas

UEO Unidades, Estabelecimentos e Órgãos

UniLEO Unidade de Implementação da Lei de Enquadramento Orçamental

Introdução

A mudança de paradigmas ocorridas nas últimas décadas, resultantes de pressões de natureza económica, financeira e sociais, num cenário de constante globalização e de complexidade das organizações, levaram a Administração Pública (AP) a questionar e repensar a sua estrutura e o sistema contabilístico, tendo em vista o incremento na qualidade dos serviços prestados a par com um menor dispêndio de recursos, a crescente preocupação por parte do cidadão em obter informação sobre a forma como o dinheiro público é gerido e o cumprimento do princípio de *accountability*.

Por forma a cumprir estes objetivos, surge a premência de adotar um sistema contabilístico adaptado à realidade e às necessidades da AP. Os objetivos do sistema contabilístico tradicional passavam apenas pela execução orçamental, controlo da legalidade e pela prestação de contas na ótica de caixa, deste modo, não proporcionava informação para a tomada de decisão, distanciando-se dos referenciais atuais de gestão (eficiência, eficácia e economia) (Rua & Carvalho, 2006). Surge, assim, um conjunto de reformas na Contabilidade Pública (CP) para responder às novas exigências da gestão a respeito da: disponibilização da informação aos utilizadores; garantia da transparência e fiabilidade na prestação de contas dos entes públicos; minimização da fragmentação e inconsistência dos referenciais contabilísticos entre o Setor Público (SP) e o Setor Privado; e a necessidade de normalizar e harmonizar a contabilidade a nível internacional, para efeito de comparabilidade da informação prestada.

Com vista a normalizar e harmonizar a CP a nível internacional, o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), através do Comité do Setor Público da *International Federation of Accountants* (IFAC) criou um conjunto de normativos, nomeadamente, as *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS). A Comissão Europeia (CE) identificou condicionantes relativas à aplicação direta das IPSAS nos Estados-membros, propondo-se a desenvolver as *European Public Sector Accounting Standards* (EPSAS) em convergência com as IPSAS, porém não se verificaram avanços a este nível. Tal situação, fez com que Portugal criasse o Decreto-Lei n.º 134/2012, de 9 de junho, para incumbir a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) de realizar trabalhos técnicos no sentido de convergir as IPSAS para realidade portuguesa.

Desta forma, a CNC foi responsável pela criação do Sistema de Normalização Contabilístico para as Administrações Públicas (SNC-AP), materializado pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, coerente com as normas internacionais de CP, as IPSAS, e com o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), aplicado no setor empresarial. Esta imposição legal (SNC-AP) é direcionada para os serviços e organismos da administração central, regional e local, com a finalidade de dar cumprimento aos objetivos de gestão, análise, controlo e de informação da AP. Inicialmente, este normativo passou por uma fase experimental, durante o ano de 2016, testada através de um conjunto de entidades pilotos, entre as quais, se situa a

Marinha¹. A princípio, a sua aplicabilidade deveria produzir efeitos a partir de 1 de janeiro de 2017, no entanto, não se encontravam reunidas as condições necessárias para efetivar o previsto, prorrogando-se a data para o dia 1 de janeiro de 2018, através da aprovação do Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro.

O SNC-AP é constituído por três subsistemas contabilísticos, a Contabilidade Orçamental, Contabilidade Financeira e a Contabilidade de Gestão, que fornecem informação contabilística diferente, com vista à satisfação das necessidades dos utilizadores (Nunes, Rodrigues & Viana, 2016).

A Contabilidade Gestão encontra-se vertida na Norma Contabilística Pública 27 (NCP 27) do SNC-AP, incluída no anexo II do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro. Esta norma define os requisitos gerais para o desenvolvimento do subsistema de Contabilidade de Gestão e aponta os requisitos mínimos obrigatórios para o seu conteúdo e divulgação. O principal objetivo é facilitar a implementação da Contabilidade de Gestão nos entes públicos, com vista a melhorar a avaliação da economia, eficiência e eficácia das políticas públicas, auxiliar os gestores e os decisores públicos na tomada de decisão e responsabilizá-los pela prestação de contas (NCP 27, 2015, §3). Para tal, a norma faz referência a diferentes tipos de custos, sistemas de custeio e menciona um conjunto de características qualitativas e constrangimentos da informação produzida, também estas últimas mencionadas na Estrutura Concetual (EC) do SNC-AP. No que respeita ao método de custeio, ou seja, a forma de repartição dos gastos indiretos, recomenda a utilização do método *Activity-Based Costing* (ABC), indicando o processo de aplicação e as suas vantagens. Contudo, não exclui a possibilidade de adotar outros métodos de custeio. A norma releva especial atenção para os subsectores de educação, saúde e das autarquias locais, indicando que tipo de informação deve ser fornecida nos mapas do subsistema de Contabilidade de Gestão.

A imposição legal da Contabilidade de Gestão, através do SNC-AP, e os benefícios inerentes da sua aplicação tornam imprescindível a exploração desta ferramenta nas entidades da AP. Sendo a Marinha um dos ramos da Forças Armadas, parte integrante da Administração Direta do Estado, fica abrangida pela aplicação da Contabilidade de Gestão, seguindo as diretrizes apontadas pela NCP 27.

A Marinha é uma organização militar de estrutura hierarquizada, organizada por setores numa lógica funcional, por forma a dar cumprimento à sua missão. De acordo com o preâmbulo da Lei Orgânica da Marinha (LOMAR), o desenvolvimento das suas atividades garante «uma utilização eficaz dos meios com base no princípio da racionalidade económica, com benefício para o País».

Um dos setores funcionais da Marinha é o do Pessoal que, por sua vez, através da Direção de Saúde (DS), assegura as atividades ao nível da saúde. Na direta dependência do Diretor da DS, encontra-se o Centro de Medicina Naval (CMN),

¹A Marinha foi considerada uma entidade piloto do SNC-AP que integra a Administração Central, no entanto, só em 2019 é que implementou o normativo.

responsável por garantir as atividades médico-sanitárias, ao nível inspetivo, assistencial de ambulatório e de apoio às atividades operacionais, constituindo-se como uma entidade fundamental para assegurar a prontidão do pessoal da Marinha.

Dado o interesse demonstrado por parte da organização da Marinha em desenvolver a Contabilidade Gestão e sendo o subsector da saúde, um dos referenciados na NCP 27, surge a motivação por parte do investigador em prestar um contributo neste âmbito. Deste modo, a presente dissertação de mestrado tem como objetivo central (OC) a edificação de um modelo de Contabilidade de Gestão numa das entidades de saúde da Marinha, o CMN, com intuito, de no futuro, vir a constituir-se como um contributo para o desenvolvimento da Contabilidade de Gestão na organização.

Neste âmbito, perspetiva-se que o modelo a desenvolver se constitua numa ferramenta de apoio aos gestores e decisores públicos da Marinha nos processos de tomada de decisão e, simultaneamente, contribua para uma gestão eficaz, eficiente e económica dos recursos da organização. Por forma a seguir uma linha condutora para cumprir o OC da investigação, são delineados objetivos derivados (OD) apresentados no capítulo 3.

Para dar cumprimento ao objetivo proposto, recorre-se à Metodologia de Investigação em Ciências Sociais descrita por Campenhoudt e Quivy (2005). Após a identificação da metodologia, opta-se pelos seguintes métodos de investigação: estratégia de investigação de abordagem do tipo misto, com técnicas quantitativas na recolha de dados quantificáveis, e qualitativas, através da recolha de informação em entrevistas semiestruturadas, questões direcionadas e observação direta e o desenho de pesquisa de estudo de caso, dado que se pretende estudar um fenómeno contemporâneo, através das especificidades de uma entidade em concreto. Para prosseguir o estudo de caso elabora-se um conjunto de etapas, por forma a expor com clareza a sequência dos acontecimentos, definir os objetivos a atingir, identificar os recursos necessários, apresentar e analisar os resultados.

Definida a pretensão do investigador e da metodologia utilizada, segue-se a organização da presente investigação desenvolvida em cinco capítulos.

O primeiro capítulo inicia-se com uma breve caracterização do SP em Portugal, segue-se o estudo do processo de harmonização e normalização contabilística a nível internacional e da evolução da Contabilidade Pública em Portugal. A nível nacional aborda-se a necessidade da AP aplicar o SNC-AP, salientando-se as pressões para a mudança, a constituição do normativo e as dificuldades inerentes à sua implementação.

O segundo capítulo é dedicado à abordagem histórica da Contabilidade de Gestão, à diferenciação entre a Contabilidade Financeira e Contabilidade de Gestão e, posteriormente, direciona-se o estudo para a apresentação da NCP 27 (âmbito, objetivos, definições dos custos, sistemas e métodos de custeio). Por fim, analisa-se o estado atual da Contabilidade de Gestão na Marinha.

Após a revisão bibliográfica, surge o terceiro capítulo, onde se define de forma mais pormenorizada as metodologias e os métodos de investigação para prosseguir o processo de desenvolvimento do estudo.

O quarto capítulo materializa-se com a apresentação da estrutura orgânica e das dinâmicas funcionais do CMN.

Subsequentemente ao processo da revisão da literatura, da apresentação da metodologia e do estudo da entidade, o investigador propõe desenvolver, no quinto capítulo, um modelo de Contabilidade de Gestão aplicado à entidade em análise. Para dar cumprimento ao objetivo delineado, analisa-se os dados recolhidos, determina-se o sistema e o método de custeio a utilizar, apresenta-se a edificação do modelo e, por último, procede-se ao tratamento, apresentação e análise dos resultados.

Por fim, elabora-se a conclusão, onde se responde às questões do estudo de caso e realça-se a pertinência de se explanar sinteticamente o percurso das linhas orientadoras da investigação: a revisão bibliográfica; a importância da metodologia; a integração e a explicação dos resultados; os constrangimentos no decorrer do presente estudo; e as recomendações para trabalhos futuros.

Capítulo 1

A Contabilidade Pública

No SP existe a premência de adotar um sistema contabilístico adaptado à realidade e às necessidades deste setor. Assim, a CP surge para aplicar a «contabilidade à atividade económica e financeira do setor público sem fins lucrativos, isto é, à Administração Pública [...]» (Rua & Carvalho, 2006, p. 48), permitindo um maior rigor e transparência nas contas públicas, o cumprimento da legalidade, a gestão dos dinheiros públicos e disponibilizar informação aos seus utilizadores externos e internos, acerca da situação financeira, económica e patrimonial dos entes públicos.

No âmbito da CP, ao nível internacional, foi fundando um organismo (IFAC) a fim de desenvolver, adotar e implementar normas e orientações no SP. Este organismo desenvolveu um comité técnico denominado por *Public Sector Committee* que, mais tarde, deu lugar à IPSASB (Berger, 2012), órgão independente de normalização contabilística, que procura:

«servir o interesse público ao definir padrões contabilísticos de alta qualidade para o setor público e a simplificação da adoção e implementação destes, aumentando assim a qualidade e a consistência da prática em todo o mundo, e fortalecendo a transparência e a prestação de contas das finanças do setor público» (Ministério das Finanças, 2018, p. 11).

Com efeito, o IPSASB foi responsável pela emissão das normas designadas por IPSAS, que se baseiam nos requisitos das *International Accounting Standards Board* (IASB) e das *International Financial Reporting Standards* (IFRS) (Aggestam-Pontoppidan & Andernack, 2016).

A disseminação das IPSAS, baseadas no regime de acréscimo, permitiu uma melhor prestação de contas e responsabilização dos decisores pelos seus atos, reforçando, assim, o princípio de *accountability* (Aggestam-Pontoppidan & Andernack, 2016).

No entanto, a implementação das IPSAS veio apresentar vários desafios técnicos, administrativos, culturais e de comunicação, devido à natureza complexa de criar mudanças contabilísticas no SP (Aggestam-Pontoppidan & Andernack, 2016). Estas mudanças contribuem para um relato mais transparente, para melhorar a tomada de decisão do SP e tornar os governos mais responsáveis junto dos contribuintes (Nunes, Rodrigues & Viana, 2016).

Para avaliar a adequação das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS) aos Estados-membros, a CE publicou o «Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu relativo à aplicação de normas de contabilidade harmonizadas do setor público nos Estados-membros» (Comissão Europeia, 2013, p. 2). Apesar do relatório apresentar vantagens que advêm da adoção das IPSAS (contabilidade de acréscimo), identificou alguns problemas que

condicionam a aplicação direta das IPSAS nos Estados-membros. Estas preocupações levaram a CE a desenvolver trabalhos para a harmonização dos sistemas de orçamento e de contabilidade do SP na União Europeia com a preparação das EPSAS em convergência com as IPSAS (Custódio & Viana, 2019, p. 60). Todavia ainda não houve qualquer avanço nas EPSAS por parte da União Europeia, levando o Comité de Normalização Contabilística Público (CNCP) a convergir as IPSAS para a realidade portuguesa (Nunes, Rodrigues & Viana, 2016, p. 20).

A nível nacional, a CP ganhou maior visibilidade, a partir dos anos 90, motivada pela entrada de Portugal na Comunidade Económica Europeia e pelos princípios e metodologias da Nova Gestão Pública (NPG), em virtude do aumento das exigências em termos de rigor e transparência nas contas públicas (Custódio & Viana, 2019; de Jesus, 2010), perante os órgãos legislativos e cidadãos em geral, nas democracias modernas de economias de escala. As alterações efetuadas após a década de 90, visam «uma análise, numa perspetiva financeira, do uso e destino dos fundos públicos com base em critérios de economia, eficiência e eficácia» (Rua & Carvalho, 2006, p. 54). Por outro lado, a informação disponibilizada pretende satisfazer as necessidades dos seus utilizadores (internos e externos), «evidenciar o cumprimento da legalidade bem como a situação económica, financeira e patrimonial que seja útil para a tomada de decisão» (Rua & Carvalho, 2006, p. 55).

A necessidade de informação fiável e atempada para a tomada de decisão, o aumento da transparência e da responsabilidade do serviço público, o fenómeno de harmonização e normalização dos princípios contabilísticos a nível internacional contribuíram para um novo paradigma da CP portuguesa (Ferreira, 2013).

As principais fases da evolução da CP correspondem à aprovação da Lei das Bases da Contabilidade Pública, do Regime Financeiro e Administrativo do Estado (RAFE), do desenvolvimento de Planos Oficiais de Contabilidade Pública (POCP) (e setoriais) revogados em 2015 para passar a ser utilizado o novo sistema de normalização contabilística, o SNC-AP.

A criação do SNC-AP foi da responsabilidade da CNC, por forma a ser coe-rente com as normas internacionais de CP, as IPSAS, e com o SNC, aplicado no setor empresarial (Nunes, Rodrigues & Viana, 2016), uma vez que a normalização contabilística em Portugal para o setor público encontrava-se desatualizada, fragmentada e inconsistente, segundo o descrito Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, diploma responsável pela criação do SNC-AP. Esta fragmentação deveu-se ao facto das entidades do SP adotarem diferentes referenciais contabilísticos, umas utilizavam as IAS/IFRS, outras o SNC e, ainda existiam as que se regiam pelo POCP. Algumas das entidades que se regiam pelo POCP aplicavam diferentes planos setoriais.

Paralelamente, surgiu a necessidade de colmatar várias dificuldades identificadas nas práticas contabilísticas e de relato nas entidades públicas, nomeadamente: a impossibilidade de comparar a informação financeira com os restantes países da União Europeia; a inconsistência e fragmentação técnica entre o Setor Privado e o SP; a necessidade de aplicar a base do acréscimo na AP; a ausência de demonstrações financeiras e orçamentais consolidadas; várias dificuldades identificadas nas práticas contabilísticas e de relato nas entidades públicas; «o sistema contabilístico,

orientado sobretudo para o controlo das despesas pública, revelou-se incapaz de se adaptar às exigências de uma gestão racional e integrada e de proporcionar informação completa, fiável, relevante e oportuna»; e a pouca importância atribuída às funções de contabilidade e de relato financeiro, por «não estar definida nenhuma entidade que centralize contabilisticamente todas as transações ou acontecimentos relevantes» para o Estado (Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 192/2015).

O SNC-AP, nos termos do artigo 3º do Decreto-Lei n.º 192/2015, é aplicado a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa, ao subsetor da segurança social, e às Entidades Públicas Reclassificadas (EPR).

Embora, no artigo 18º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro refira que o SNC-AP deva produzir efeitos a partir de 1 de janeiro de 2017, com exceção das entidades piloto, a essa data não se encontravam reunidas as condições necessárias à implementação do SNC-AP, prorrogando-se a data para o dia 1 de janeiro de 2018, com a aprovação do Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro.

O SNC-AP é constituído por três subsistemas contabilísticos, já previstos no POCP, a Contabilidade Orçamental, Contabilidade Financeira e a Contabilidade de Gestão. A Contabilidade Orçamental visa o registo pormenorizado do processo orçamental (elaboração, execução e prestação de contas) e o relato do desempenho orçamental, prevista na NCP 26. A Contabilidade Financeira, baseada nas IPSAS, permite registar as transações e outros eventos que afetam a posição financeira e suas alterações, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa, através das demonstrações financeiras (balanço, demonstração de resultados e demonstrações de fluxos de caixa). Este subsistema contabilístico possui a EC, as NCP da 1 à 25 e o Plano de Contas Multidimensional (PCM). A Contabilidade de Gestão, regulada pela NCP 27, permite avaliar os resultados das atividades e projetos das políticas públicas, contribuindo para a tomada de decisão, a fim de cumprir os objetivos em termos de serviços a prestar aos cidadãos (Nunes, Rodrigues & Viana, 2016). As NCP que integram o SNC-AP tiveram como referencial as IPSAS (anexo I).

O mesmo referencial contabilístico ainda prevê a necessidade de consolidação de contas, a criação da figura de contabilista público, o sistema de controlo interno e a certificação legal de contas nas demonstrações financeiras e orçamentais. A consolidação de contas compreende os subperímetros referentes à administração central, segurança social, administração e regiões autónomas, que a sua junção dá lugar ao perímetro da consolidação orçamental nas AP. De acordo com o n.º 5, do artigo 7º do Decreto-Lei n.º 192/2015, é da competência do membro do Governo responsável pela área das finanças a designação da entidade consolidante, no entanto, ainda não foi designado nenhum organismo ou serviço responsável pela preparação da informação consolidada (Tribunal de Contas, 2019). A criação da figura de contabilista público visa assegurar «a regularidade técnica na prestação de contas dos serviços e organismos e na execução da contabilidade pública» (artigo 8º do Decreto-Lei n.º 192/2015). Todavia, a regulamentação das funções do contabilista público e a sua formação inicial e subsequente em contabilidade pública para o exercício destas funções, continuam por regulamentar (Tribunal de Contas, 2019). O sistema

de controlo interno trata-se de um plano de organização das entidades públicas com a finalidade de definir as políticas, os métodos e os procedimentos de controlo, como também aponta outros métodos e procedimentos que ajudam a assegurar o desenvolvimento das atividades de forma ordenada e eficiente. A certificação legal de contas é um documento que confere a veracidade das demonstrações financeiras e orçamentais e, se estas se apresentam de forma apropriada (artigo 10º do Decreto-Lei n.º 192/2015).

Por forma a descrever o processo de transição para o SNC-AP e emitir guias para a orientação da aplicação das respeitadas normas, a CNC elaborou o Manual de Implementação (MI) do SNC-AP, nos termos do artigo 12º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro. Este manual tem como objetivo «proporcionar às entidades que o utilizam um conjunto de orientações práticas consubstanciadas em clarificações, interpretações, explicações, detalhes, modelos e exemplos que sejam úteis quando preparam informação financeira e orçamental e a relatam para a generalidade dos utilizadores» (Comissão de Normalização Contabilística, 2017, p. 6).

O processo de implementação do SNC-AP compete à Unidade de Implementação da Lei de Enquadramento Orçamental (UniLEO) monitorizar em «articulação com as entidades coordenadoras dos programas orçamentais da administração central, de entidades com funções de coordenação nas administrações regional e local e na segurança social e de prestadores de serviços partilhados e ainda a CNC, quanto ao esclarecimento de questões contabilísticas», segundo o relatório n.º13/2019 do Tribunal de Contas (TC). Aquando da monitorização do processo de implementação do SNC-AP, as entidades coordenadoras, as entidades com funções de coordenação e as associações representativas setoriais identificaram as seguintes dificuldades:

- Dúvidas no que respeita à abrangência do SNC-AP e ao enquadramento de entidades no regime simplificado;
- Atrasos nas adaptações dos sistemas contabilísticos ao nível informático;
- Não estavam reunidas as condições para certificar as aplicações contabilísticas;
- Défice na estratégia comunicacional com os dirigentes e decisores políticos no processo de mudança;
- Ao nível dos recursos humanos identificaram-se a escassez de pessoal qualificado, dificuldades de recrutamento e insuficiências de formação.

A implementação do SNC-AP é uma tarefa complexa e demorada, que enfrenta bastantes controvérsias e dificuldades. Apesar de todos os constrangimentos, torna-se imprescindível a sua aplicação, pelos benefícios que advêm da transparência e do rigor da informação contabilística que, por sua vez, proporcionam uma gestão adequada dos dinheiros públicos e uma melhor tomada de decisão.

Capítulo 2

A Contabilidade de Gestão na Administração Pública

2.1 Introdução à Contabilidade de Gestão

A complexidade das organizações torna a Contabilidade de Gestão num instrumento necessário de «informação para o planeamento das atividades, organização, controlo de operações» (Mortal, 2007, p. 9) para a tomada de decisão por parte dos gestores. Por outro lado, a escassez dos recursos obriga a uma gestão eficiente para as organizações resistirem a um ambiente de incerteza, complexo e hostil (Mortal, 2007).

A Contabilidade de Gestão, como é hoje denominada, iniciou-se com a Revolução Industrial, denominada por Contabilidade Industrial. À época, os produtos sofreram uma alteração substancial ao nível da sua produção, na medida em que deixaram de ser manufaturados, para serem produzidos pelo método fabril. Assim, o principal objetivo da Contabilidade Industrial era o «cálculo do custo do produto ao longo do processo produtivo e o custo total do mesmo» (Coelho, 2019, p. 14).

Por força de uma maior concorrência entre as grandes empresas industriais e, conseqüentemente, pela pressão imposta pelo público das empresas (acionistas, bancos, credores no geral, etc.), no século XIX, surge a necessidade de regulamentar a Contabilidade de Custos para solucionar os problemas de gestão. Mais tarde, no século XX, alguns dos projetos de normalização da contabilidade incluíam a Contabilidade de Custos, como sendo fundamental para o cálculo dos resultados das empresas, no entanto, esta não era obrigatória, ao contrário da Contabilidade Financeira. Assim, cada empresa poderia escolher os métodos que determinassem os custos e o plano de contas que entendessem (Martins, 2017).

A Contabilidade de Custos proporcionou os primeiros cálculos para a otimização dos recursos e para redução de custos, dando, posteriormente, origem à Contabilidade de Gestão. Para esta ser eficaz e eficiente, foi necessário que os seus sistemas de custo apresentassem informação de forma atualizada e rápida. Este novo paradigma suportou-se no aparecimento dos computadores, na segunda metade do século XX (Ferreira et al., 2014).

A capacidade de informar os utilizadores dos aspetos económicos e financeiros da organização para facilitar a tomada de decisão, é um dos fatores primordiais da contabilidade. A contabilidade subdivide-se em Contabilidade Interna e a Contabilidade Externa, sendo que estas diferem pelos utilizadores da informação financeira e pelas suas características (Coelho, 2019).

A contabilidade Externa ou Financeira centra-se, essencialmente, na transmissão da posição financeira de uma entidade, através de demonstrações financeiras,

aos seus principais utilizadores da informação que, geralmente são externos à entidade. Por outro lado, a Contabilidade Interna ou de Gestão consiste na medição, análise e relato de informação financeira e não financeira, para o auxílio dos gestores na tomada de decisão. Os gestores utilizam a informação da Contabilidade de Gestão para desenvolver, comunicar e implementar uma estratégia para a utilização eficiente dos recursos disponíveis. Os utilizadores da informação geralmente são internos à organização (Horngren, Datar & Rajan, 2012). A Contabilidade Financeira e a Contabilidade de Gestão são importantes técnicas de gestão, apesar de serem independentes, completam-se (Nabais, 2015). O anexo II sintetiza as principais diferenças entre a Contabilidade Financeira e a Contabilidade de Gestão.

O objetivo da Contabilidade de Gestão é fornecer informações relevantes e oportunas para melhorar a gestão dos recursos na produção de produtos ou na prestação de serviços e, ainda melhorar a competitividade em termos de custos, qualidade e rentabilidade destes (Babad & Balachandran, 1993; Drury, 2001; IFAC, 1998).

Ao longo dos anos, os investigadores desenvolveram técnicas inovadoras com impacto na Contabilidade de Gestão, nomeadamente: *benchmarking*, gestão de qualidade total, melhoria contínua (*kaizen*), ABC, reengenharia, teoria dos constrangimentos ou restrições, *mass customization*, custo-alvo/preço-alvo (*target costing/pricing*), custeio do ciclo de vida e o *balanced scorecard* (Ferreira et al., 2014).

Em suma pode-se referir que a atual Contabilidade de Gestão foi alargando o seu âmbito disciplinar, de acordo com as várias transformações das entidades. Inicialmente, a Contabilidade Industrial, teve apenas como objetivo o cálculo do produto ao longo do seu processo produtivo e o custo total do mesmo. Posteriormente, a Contabilidade de Gestão, passou a ser um sistema de informação que proporciona informação financeira e não financeira aos utilizadores, por forma a garantir uma maior competitividade nas entidades, com a utilização de técnicas para o sucesso dos negócios. Da análise das várias definições de Contabilidade de Gestão, verifica-se que os seus objetivos são concordantes pela comunidade científica.

2.2 A Norma de Contabilidade Pública 27 - Contabilidade de Gestão

A medição da eficiência, eficácia e economia da utilização dos recursos efetiva a necessidade da AP utilizar novos métodos operacionais, dos quais a Contabilidade de Gestão assume um papel relevante (Pinto, dos Santos & de Melo, 2013).

«1.2 A nova Lei de Enquadramento Orçamental (LEO) [...] preconiza um modelo de orçamentação baseado em programas, sendo necessário apurar os custos e os resultados das políticas públicas. Este apuramento depende do subsistema de contabilidade de gestão [...]. 1.3 No quadro do Plano de Implementação da LEO, está previsto o desenvolvimento de um modelo de custeio que seja instrumental à implementação do modelo de orçamentação por programas. O desenvolvimento do modelo de custeio

e indicadores de desempenho para as políticas públicas terá necessariamente impacto na NCP 27». (Comissão de Normalização Contabilística, 2017, p. 264).

A NCP 27, integrada no SNC-AP, encontra-se dividida em diferentes tópicos: (1) identificação dos objetivos e do âmbito da informação produzida pela Contabilidade de Gestão; (2) definições utilizadas pela norma, nomeadamente, os tipos de custos e os sistemas de custeio; (3) características qualitativas da informação; (4) os critérios de afetação e imputação dos custos indiretos; e (5) divulgação com indicações genéricas e indicações específicas dos subsetores de educação, saúde e autarquias locais.

2.2.1 O objetivo e âmbito

A NCP 27 é responsável por estabelecer a base para o desenvolvimento de um sistema de Contabilidade de Gestão na AP. Assim, esta norma define como objetivo geral: «os requisitos gerais para a sua apresentação, dando orientações para a sua estrutura e desenvolvimento e prevendo requisitos mínimos obrigatórios para o seu conteúdo e divulgação» (NCP 27, 2015, §1). Aplica-se a todas as entidades contempladas pelo regime geral, não sendo aplicada às pequenas e às microentidades (Martins, 2017).

A Contabilidade de Gestão destina-se a produzir informação relevante e analítica sobre os custos necessários à informação dos gestores e dirigentes políticos para a tomada de decisão, nomeadamente, no que diz respeito: aos processos de elaboração de orçamentos; às funções de planeamento e controlo, e na justificação para um plano de redução de custos; à determinação de preços, tarifas e taxas; ao apuramento de custos de produção de ativos fixos ou de bens e serviços; à mensuração e avaliação de desempenho de programas; e à fundamentação económica de decisões de gestão (NCP 27, 2015, §4).

A norma alude a uma responsabilidade pública ao nível do ambiente. A Contabilidade de Gestão deve assim evidenciar o investimento que a AP realiza em gastos ambientais, com o objetivo de criar estratégias que permitam diminuir ou substituir os gastos realizados por outros que sejam mais favoráveis ao ambiente (NCP 27, 2015, §7).

2.2.2 Os tipos de custos

A NCP 27 define o conceito de custos ou gastos para o cálculo dos custos totais e unitários, previstos em relatórios e mapas de divulgação interna e externa dos custos, rendimentos e resultados da entidade. O termo de custos e gastos são utilizados pela norma de forma indiferenciada, mas a EC do SNC-AP apenas adota e define o conceito de gasto, em vez de custo (Martins, 2017).

Com efeito torna-se necessário entender a diferença entre a terminologia de custo e de gasto. O custo é entendido pelo valor total dos gastos incorridos ao longo do processo produtivo de um produto ou da prestação de serviço, enquanto que o

gasto refere-se ao consumo de recursos (Matérias-Primas (MP), matérias subsidiárias, eletricidade, vencimentos, entre outros.) durante o processo produtivo (Nabais & Nabais, 2016).

Os custos de uma determinada entidade são classificados por custos do produto/serviço quando se inclui os gastos de todas as fases pelas quais as matérias e/ou produtos passam na entidade até atingir a forma de produto acabado. O somatório de todos os custos do produto/serviço que ocorrem durante o período, constituído por três fatores: MP², Mão-de-Obra Direta (MOD)³ e Gastos Gerais de Fabrico (GGF)⁴.

Os custos do produto ou do serviço são considerados gastos incorporáveis, ou seja, «são os gastos que o órgão de gestão decide imputar às atividades, funções, bens e serviços» (NCP 27, 2015, §8). Sendo assim, os gastos incorporáveis são aqueles que são compostos pelo custo do produto ou serviço, que vão ser recuperados no momento da venda do produto ou faturação do serviço prestado. Nesse momento são assumidos como custos do período. Assim, os custos da entidade também podem ser classificados por custos do período (os custos dos departamentos administrativos, de distribuição, recursos humanos, informática, contabilidade, entre outros.) quando estes contribuem para a continuidade da atividade da entidade, por forma a colocar os bens ou serviços disponíveis junto dos potenciais clientes (Martins, 2017).

Quanto aos gastos não incorporáveis são sempre custos do período, estão relacionados com todas as atividades desenvolvidas num determinado período (Martins, 2017). Deste modo, os gastos não incorporáveis são aqueles «[...] que o órgão de gestão decide não imputar às atividades, bens e serviços, levando-os diretamente aos resultados do exercício (como, por exemplo, os gastos não recorrentes). Com exceção dos gastos ou perdas não recorrentes, a generalidade dos gastos é imputada na medida em que decorrem de um objeto de custo desenvolvido pela entidade. No caso de o órgão de gestão decidir não imputar algum gasto, deve incluir nas divulgações e fundamentar a razão da sua não imputação» (NCP 27, 2015, §8).

Nem sempre é fácil e imediata a identificação dos gastos com os objetos de custo definidos. Para a afetação dos gastos recorre-se à associação entre os gastos e os objetos de custo, que pode ser afeta de forma direta ou indireta. Assim, para estabelecer uma ligação entre os gastos e os objetos de custo é necessário perceber a diferença entre gasto direto e indireto. O gasto direto é «especificamente identificado com um único objeto de custo, ou seja, é possível estabelecer uma relação de causa-efeito entre ambos, como por exemplo os gastos com materiais e mão-de-obra diretamente imputada a um objeto de custo» e o gasto indireto é «aquele que não pode ser identificado especificamente com um dado objeto de custo, sendo

²As MP correspondem a todas as matérias consumidas que incorporam o produto acabado (Ferreira et al., 2014).

³A MOD representa os custos associados à remuneração e encargos com os trabalhadores que estão diretamente ligados à função de produção dos produtos acabados (Ferreira et al., 2014)

⁴Os GGF são custos heterogêneos, no que concerne ao seu valor ou à sua relação com o objeto de custo, são alguns exemplos de GGF: a Mão-de-Obra Indireta, consumo de água, eletricidade e combustíveis, consumo de matérias subsidiárias, amortizações de edifícios e de equipamentos, seguros (exceto os que respeitam a pessoal), rendas, entre outros (Ferreira et al., 2014).

necessário reparti-lo por diversas atividades, funções, bens ou serviços, através de critérios de imputação adequados [...]» (NCP 27, 2015, §8). A classificação dos gastos diretos ou indiretos dependem do objeto de custo ao qual está a associar o custo. Deste modo, um gasto pode ser direto para uma atividade ou para um departamento e indireto para um produto ou serviço (Coelho, 2019).

Para compreender o comportamento dos custos é necessário entender a sua variabilidade de acordo com o volume da atividade (Ferreira et al., 2014). Os gastos que variam de acordo com as alterações ao nível da atividade ou volume total da produção, denominam-se gastos variáveis (Horngren, Datar & Rajan, 2012). O oposto dos gastos variáveis são os gastos fixos, que, por sua vez, não variam com o nível da atividade ou volume de produção e mantêm-se constantes independentemente da capacidade instalada ser totalmente aproveitada (Walther & Skousen, 2010). Contudo, é necessário associar o valor dos gastos fixos a um intervalo de relevância da atividade, que diz respeito a um determinado nível de atividade ou volume de produção (a capacidade instalada) por um determinado período de tempo (um período de orçamento específico) (Horngren, Datar & Rajan, 2012). O comportamento dos gastos variáveis e gastos fixos a curto prazo encontra-se definido na figura 2.1 .

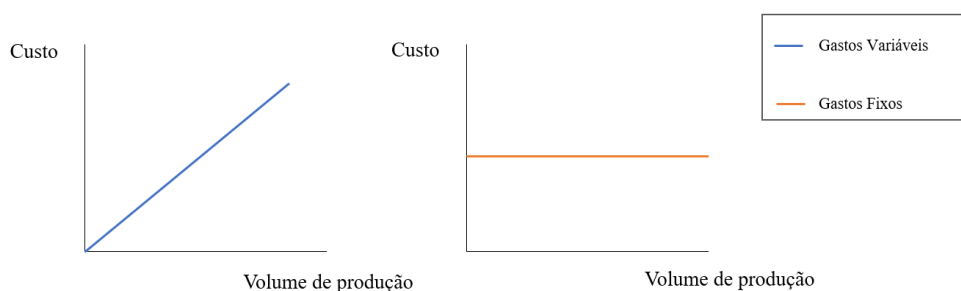


FIGURA 2.1: O comportamento dos gastos variáveis e fixos
 Fonte: Adaptado de Pinto, dos Santos e de Melo (2013)

Apesar dos gastos fixos permanecerem constantes num dado intervalo de tempo, a longo prazo é provável que eles progridam por «saltos». Estes gastos progridem em escada, por se manterem constantes no interior de um nível de atividade, mas saltam para um nível mais alto, logo que o nível de atividade aumente (Coelho, 2019).

Assim, os conceitos de gastos variáveis e gastos fixos aplicam-se num período de tempo ou ciclo produtivo relativamente curto, dado que a longo prazo a variação da capacidade instalada, variação da MOD e de outros fatores, fazem com que todos os gastos se tornam variáveis (Ferreira et al., 2014).

O parágrafo 8 da NCP 27 apresenta a definição de gastos de subatividade que «representa os excessos de gastos de uma atividade que está abaixo da atividade normal». Por fim, define os gastos administrativo como os «gastos suportados em atividades de apoio à gestão, produtos ou outras atividades operacionais. Incluem

os gastos de funções, tais como a administração, sistemas de informação, finanças e contabilidade, gestão de recursos humanos» (NCP 27, 2015, §8).

Após as definições dos diferentes tipos de gastos, importa realçar que o objetivo principal da Contabilidade de Gestão é a obtenção do custo total (referente ao período) e/ou o custo unitário (referente ao objeto de custo). Por um lado, os custos totais «correspondem à soma de todos os gastos necessários por cada objeto de custo, incluindo os gastos de atividades realizadas por outras entidades» (NCP 27, 2015, §8). Por outro, os custos unitários representam os custos de fabricar uma unidade de produto/serviço e obtêm-se pela divisão entre o custo total da produção pelo número de unidades produzidas (Martins, 2017).

2.2.3 Os sistemas de custeio

Os sistemas de custeio consistem na forma de valorizar a produção de bens e serviços (Mortal, 2007). A escolha do sistema de custeio deve traduzir com razoabilidade as condições de exploração verificadas no período (Franco et al., 2005)

A NCP 27 prevê a utilização do sistema de custeio total, sistema de custeio variável, sistema de custeio direto, sistema de custeio racional e do custo padrão. O MI aponta que o sistema de custeio total é o mais indicado para a Contabilidade de Gestão nas AP, no entanto, dá a possibilidade de utilizar qualquer um dos sistemas de custeio indicados na norma.

O Sistema de custeio total «imputa aos produtos ou atividades finais todos os gastos diretos e indiretos, com exceção dos gastos não correntes» (NCP 27, 2015, §8). Neste sistema, os gastos diretos são afetados diretamente ao custo do produto/serviço e os gastos indiretos são repartidos através de critérios de imputação para o custo dos produtos/serviços. Todos estes gastos são incorporáveis (diretos e indiretos) no custo do produto/serviço. Contudo, também existem entidades que apresentam gastos não incorporáveis, sendo assim, estes gastos são direcionados para o custo do período. A fim de se verificar os resultados, a soma dos custos diretos, indiretos e gastos não incorporáveis terá de ser igual à soma do custo do produto/serviços e do custo do período, tal como representado na figura 2.2.

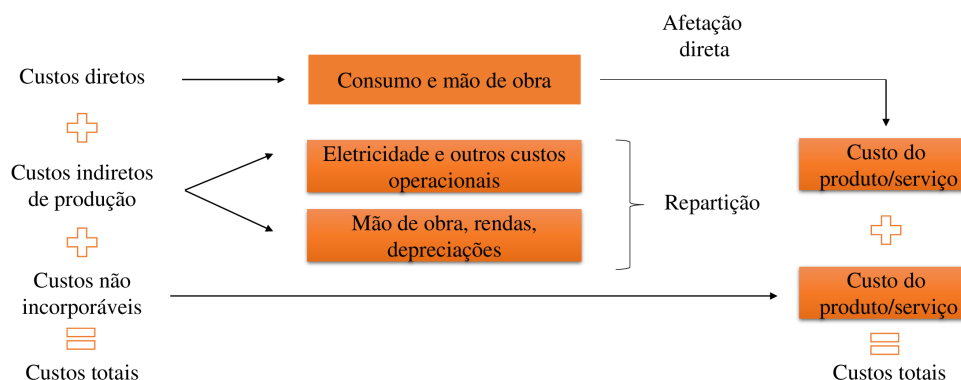


FIGURA 2.2: Sistema de custeio total
Fonte: Adaptado de Nunes, Rodrigues e Viana (2016)

O sistema de custeio variável «imputa aos produtos ou atividades finais apenas os gastos variáveis, ou seja, não são incorporados nos produtos, serviços ou atividades os gastos fixos e os gastos não recorrentes» (NCP 27, 2015, §8), enquanto que o sistema de custeio direto imputa aos objetos de custeio apenas os gastos diretos, sendo que os gastos indiretos são imputados no custo do período. O sistema de custeio racional «imputa aos produtos ou atividades finais os gastos totais deduzidos dos gastos de subatividade» (NCP 27, 2015 §8).

Por último, o custo padrão é o sistema de custeio «que atribui os gastos a objeto de custo com base em estimativas razoáveis ou estudos de custo e por meio de valores orçamentados em vez de se basear nos gastos reais suportados. Além disso, corresponde ainda ao custo previsto de prestar um serviço ou produzir uma unidade de saída, ou um custo predeterminado para ser atribuído aos serviços prestados ou aos produtos produzidos» (NCP 27, 2015, §8). Com este sistema é possível comparar o custo previsto com o custo real, apurando-se os desvios e analisando-se as respetivas causas (Martins, 2017). Para além disto, ainda permite o isolamento de responsabilidades, uma vez que o melhor ou pior desempenho em relação ao orçamentado de um centro de responsabilidade (uma secção, um serviço, etc.) não se reflete nos outros (Pinto, dos Santos & de Melo, 2013).

2.2.4 As características qualitativas da informação

A informação produzida pela Contabilidade de Gestão deve ter em conta as características qualitativas de fiabilidade, oportunidade e comparabilidade, segundo a NCP 27. Estas características dão sustentabilidade à informação prestada pelas entidades. Deste modo, as informações devem ser isentas de erros e de imprecisões, estar disponíveis aos utilizadores em tempo útil e devem ser mensuradas de forma consistente e uniforme, por forma a que as decisões dos gestores sejam fiáveis, tomadas em tempo oportuno e que as consigam comparar com outras entidades do mesmo setor. A produção da informação assente nestas características faz com que as entidades tenham custos para a sua obtenção. Deste modo, é pertinente efetuar-se uma avaliação entre os custos incorridos e os benefícios que advém desta informação.

2.2.5 Os critérios de afetação e de imputação

A afetação dos gastos diretos é realizada de forma imediata aos objetos de custeio. Quanto aos gastos indiretos, estes necessitam de cálculos intermédios para serem imputados aos objetos de custeio, uma vez que não são específicos, nem associados a um único objeto de custeio (Franco et al., 2005). Os critérios de afetação e imputação visam obter a parte dos gastos indiretos que cada produto consome, procedendo assim à repartição destes (Ferreira et al., 2014).

2.2.5.1 Métodos tradicionais

A forma mais simples de repartir os gastos indiretos pelos produtos/serviços é através da utilização de critérios de base única, aplicam uma única variável para distribuir os gastos indiretos pelos objetos de custeio (Ferreira et al., 2014).

Com a evolução tecnológica e o aumento da dimensão das empresas, os gastos indiretos passaram a ter um peso mais significativo e, assim, a utilização dos critérios de base única passam a apresentar dificuldades em encontrar um único critério de imputação que traduza uma relação de causa-efeito com os fatores que provocam a existência de custos. Por forma a ultrapassar as limitações inerentes à utilização dos critérios de base única, desenvolveu-se os critérios de base múltipla, onde os gastos indiretos são agrupados através de características comuns, simplificando a escolha de um critério de imputação mais adequado ao comportamento de cada grupo de gastos (Ferreira et al., 2014). A figura 2.3 representa a imputação dos custos do produto/serviços aos objetos de custo para os gastos diretos e para os gastos indiretos.

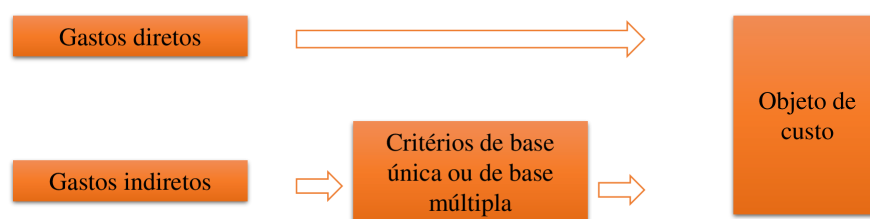


FIGURA 2.3: A imputação dos custos do produto/serviço aos objetos de custo para os gastos diretos e para os gastos indiretos

Fonte: Adaptado de Martins (2017)

A definição dos critérios de afetação e imputação, na maior parte das vezes, é algo subjetivo, isto porque «quanto maior o nível de detalhe da informação desejada maior será a quantia de gastos indiretos a imputar ao objeto de custo final e, conseqüentemente, maior a probabilidade do erro no cálculo dos custos por atividade, bem ou serviço» (NCP 27, 2015, §13), por isso surge a necessidade de mitigar essa subjetividade ao se reunir a informação mais adequada sobre os consumos dos objetos de custo. A NCP 27 recomenda a utilização dos critérios de base múltipla, por forma a garantir uma maior fiabilidade e rigor na informação produzida, «nomeadamente quando os gastos indiretos têm um valor significativo em relação aos gastos totais» (NCP 27, 2015, §14).

Apesar de existir uma variedade de métodos de repartição dos gastos indiretos, com a utilização de critérios de base múltipla, a NCP 27 faz referência ao Método das Secções Homogéneas (MSH) e ao método ABC.

2.2.5.2 O Método das Secções Homogéneas

O MSH teve a sua génese em França, sendo uma herança lógica da organização industrial da primeira metade do século XX. Este método surgiu para colmatar as dificuldades da utilização do critério de base única, por forma a imputar com maior razoabilidade os gastos indiretos aos produtos ou serviços (Ferreira et al., 2014; Franco et al., 2005).

Este método é realizado de acordo com a estrutura interna de cada entidade, dividindo-a em subunidades básicas, que podem ser denominadas por secções, centros de custo, centros de análise ou centros de responsabilidade. Esta divisão é feita em consonância com as funções principais desenvolvidas pelas unidades básicas (Caiado, 2020).

A formação dos centros de custos deve respeitar os seguintes princípios:

- Da existência da homogeneidade de tarefas em cada centro de custo, ou seja, devem ser agrupadas em atividades idênticas e os custos apurados devem respeitar a semelhança das tarefas;
- Da existência de um indivíduo responsável por responder ao controlo de custo do centro de custo a que pertence;
- Da identificação de uma unidade de medida da atividade desenvolvida, sempre que possível, permitindo, simultaneamente, o seu controlo e a imputação dos custos ao respetivo objeto de custo, denominada de unidade de obra. Se não for possível definir uma mesma unidade que cumpra os dois objetivos referidos, proceder-se-á à definição de unidade de imputação, que reparta os custos de funcionamento pelos objetos de custo, e uma unidade de custeio, que permita o controlo de custos (Franco et al., 2005).

O MSH consiste em repartir os gastos indiretos pelos centros de custo ou, então repartir todos os custos de transformação, os MOD e os GGF, pelos centros de custo e, posteriormente, imputá-los aos produtos ou serviços. (Franco & Pereira, 2002; Pinto, dos Santos & de Melo, 2013)

Para se implementar o MSH, inicialmente identificam-se os centros de custo da entidade. Estes podem classificar-se em operacionais, auxiliares ou não industriais. Os centros de custo operacionais são os que participam diretamente no processo produtivo ou de prestação de serviços. Os centros de custo auxiliares são aqueles que decorrem de operações de suporte aos restantes centros de custo (Martins, 2017). Apesar de não intervirem diretamente na produção, prestam serviços aos outros centros de custo ou, pode-se ainda, criar um outro centro de custo denominado por gastos comuns, cujo montante não justifica a discriminação por centro de custo. Por último, os centros de custo não industriais são os que dizem respeito às funções de distribuição e administração, e os seus custos correspondem aos da estrutura da entidade, sendo refletidos na Demonstração de Resultados (Franco et al., 2005).

Para obter o apuramento dos custos dos centros de custo e a respetiva imputação aos centros de custo operacionais é necessário efetuar duas repartições. A repartição primária consiste em atribuir os gastos de um determinado período pelos centros de custo onde foram utilizados. Contudo, é necessário ter em conta que existem gastos diretos ou específicos, que se destinam a um único centro de custo, mas também existem gastos comuns a diferentes centros, assim sendo, é necessário reparti-los. Esta repartição tem em conta a periodização de determinados gastos e as diferentes bases de repartição dos gastos comuns (Caiado, 2020).

A repartição secundária consiste em repartir os gastos dos centros de custo auxiliares pelos centros de custo operacionais, tendo em consideração os respetivos consumos e os critérios de imputação adequados (Caiado, 2020). É frequente existir centros de custo auxiliares que prestam atividades para outros centros de custo auxiliares, fazendo com que o custo total de um, esteja dependente do custo total de outro e vice-versa. (Ferreira et al., 2014). Segundo Horngren, Datar e Rajan (2012) e Kaplan e Atkinson (1998) existem três métodos diferentes para distribuir os gastos dos centros de custo auxiliares pelos centros de custo operacionais. O método da distribuição direta que ignora as relações existentes entre os centros de custo auxiliares, ao distribuir os custos destes pelos centro de custo operacionais. Este método acaba por ser simplista e limitador, em virtude de ignorar as prestações recíprocas entre os centros auxiliares, acabando por não refletir o custo real destes e, por sua vez, a imputação do seu custo aos centros de custo operacionais é também influenciado. O método da distribuição sequencial (*step-down*) considera as relações dos centros de custo auxiliares, numa lógica sequencial hierárquica. Os centros de custo auxiliares com maiores custos são distribuídos para os centros de custo auxiliares com menores custos e assim, sucessivamente. Porém, este método não prevê a possibilidade de um centro de custo com menores custos repercutir os custos pelos centros auxiliares de maiores custos. O método da distribuição recíproca reproduz de forma mais fidedigna e completa as relações entre os todos os centros de custo auxiliares, antes dos seus custos serem alocados para os centros de custo operacionais, recorrendo à utilização de um sistema de equações.

Após a repartição primária e secundária efetua-se o somatório dos gastos diretos e indiretos dos centros de custo operacionais com os reembolsos provenientes dos centros de custo auxiliares, obtendo-se assim, o custo final dos centros de custo operacionais.

Por fim, imputa-se os custos dos centros de custo operacionais para os produtos ou serviços. A obtenção custo total dos objetos de custo resulta do somatório dos gastos diretos e dos gastos provenientes dos centros de custo operacionais, com base no número de unidades de obra consumidas (Ferreira et al., 2014).

A figura 2.4 ilustra o processo de implementação do MSH.

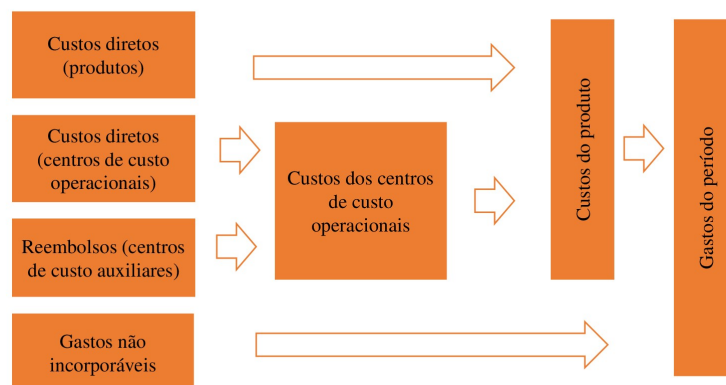


FIGURA 2.4: Método das Secções Homogêneas
Fonte: Adaptado de Martins (2017)

O MSH apresenta maior rigor no tratamento dos gastos indiretos em relação ao método de base única, proporcionando maior fiabilidade na obtenção do custo do produto ou serviço. De acordo com Machado (2009) citado por Pinto, dos Santos e de Melo (2013), este método apura de forma mais rigorosa o custo de cada produto, ao melhorar a relação causa-efeito entre os produtos e os seus custos indiretos, por meio da unidade de obra de cada centro de custo efetivamente utilizada por cada um deles. Ainda avalia e controla os custos de cada centro de custo, permitindo ao gestor analisar a sua eficiência e eficácia e ponderar a sua existência na entidade. Por outro lado, existem alguns constrangimentos decorrentes da aplicação do MSH, em virtude das mudanças que se têm vindo a verificar nas entidades. Estas estão cada vez mais expostas a ambientes complexos, competitivos e produzem uma maior diversidade de produtos, assim sendo torna-se pertinente a adoção de métodos de apuramento de custos de produtos ou serviços mais sofisticados (Collis & Hussey, 1999).

Dado o aumento substancial de gastos indiretos (não relacionados com o volume de produção) nas entidades e, visto que os critérios de imputação (unidade de obra) utilizados no MSH são associados ao volume de produção, cria um certo grau de subjetividade no apuramento dos custos dos produtos ou serviços (Cooper, 1987). De acordo com Cooper (1988a) as dificuldades evidenciadas são minimizadas através do método ABC, na medida em que este calcula o custo das atividades e, por sua vez, auxilia a tomada de decisões acerca do *mix* de produtos e do melhor preço a utilizar, com vista a melhorar a utilização dos recursos e, assim minimizar o custo da produção. O método ABC desenvolveu-se rapidamente devido ao avanço dos recursos tecnológicos, tornando os sistemas de gestão de custos mais acessíveis e de fácil implementação e, por sua vez, menos dispendiosos (Gunasekaran, Marri & Yusuf, 1999).

2.2.5.3 Método *Activity-Based Costing*

Antes da década de 90, as entidades eram de menor dimensão e com pouca variedade de produtos e serviços, assim os gastos indiretos eram relativamente baixos e as distorções decorrentes da alocação de gastos indiretos acabavam por não ser tão significativas para o cálculo do custo dos produtos ou serviços. Por outro lado, os custos para implementar métodos de custeio mais sofisticados eram bastante onerosos (Drury, 2001).

Com o aumento da competição no mercado, a diversidade dos produtos e o acréscimo do nível de exigência dos clientes, as entidades passaram a produzir produtos mais complexos que acarretam um maior número de gastos indiretos. Assim, os gestores sentiram a necessidade de obter uma maior precisão no cálculo dos custos para a tomada de decisão estratégica. Esta necessidade fez com que se desenvolvesse o método ABC, associado ao avanço tecnológico, proporcionando uma maior precisão de parâmetros de produção, controlo dos processos de fabricação e o desenvolvimento de atividades para obter resultados de alta qualidade, como por exemplo, o *marketing*, controlo de qualidade, conceção de produtos, investigação e desenvolvimento, engenharia, entre outros (Horngren, Datar & Rajan, 2012).

Deste modo, as entidades começaram a reduzir a utilização de métodos tradicionais, pelo facto do método ABC incluir as atividades e os recursos que estas consomem e, deste modo, apurarem os custos dos produtos ou serviços de forma mais precisa. Este método tornou-se cada vez mais útil para a tomada decisão e para a obtenção de maior rentabilidade, na medida em que os gestores direcionaram a sua atenção para a melhoria das atividades e dos processos das entidades (Cooper & Kaplan, 1991).

Cooper (1988a, 1988b, 1989a, 1989b) lançou uma discussão abrangente do método ABC, seguindo os estudos de Kaplan (1983, 1984). A extensão do ABC ao setor de serviços foi fornecida por Rotch (1990). A empresa americana *General Electric* foi a primeira a implementar este método, pelo facto dos seus profissionais se depararem com problemas na repartição dos gastos indiretos, «pela inexistência de elementos relativos à base de repartição através de mão de obra direta, rubrica que deixou de ter significado» (Caiado, 2020, p. 292).

O método ABC tem como propósito distribuir os gastos indiretos de forma mais precisa, caracterizando-se pela acumulação de gastos através de grupos de custos e de atividades homogêneas (*activity cost pools*) de uma entidade. Posteriormente, estes custos serão alocados aos produtos ou serviços através de condutores ou direcionadores de custos (*activity cost drivers*) (Ferreira et al., 2014). Assim, este método assume o pressuposto que os produtos consomem as atividades e as atividades consomem os recursos (Lanen, Anderson & Maher, 2011), conforme a figura 2.5.



FIGURA 2.5: A atribuição dos custos no sistema ABC

Fonte: Adaptado de Ferreira et al. (2014)

Após a descrição dos pressupostos do método ABC, define-se os conceitos chave para a aplicabilidade deste método, a atividade e os *cost drivers*.

A atividade é um conjunto de tarefas executadas ou a executar, mediante o consumo de recursos, para atingir um certo nível de resultados. Dado o número elevado de atividades desenvolvidas nas entidades, estas devem ser agrupadas em atividades homogêneas, por forma a simplificar a utilização do método ABC. Identificar as atividades é um aspeto complexo e moroso, na medida em que envolve um conhecimento profundo da entidade, dos processos de negócio e do seu meio envolvente. Contudo torna-se uma mais-valia por se reconhecer as atividades que acrescentam mais valor ao produto/serviço e as que não acrescentam valor. Perante isto, a entidade reconfigura de forma contínua as atividades, eliminando aquelas que não acrescentam valor, constituindo-se assim uma melhoria significativa da performance da entidade (Caiado, 2020; Ferreira et al., 2014; Pinto, dos Santos & de Melo, 2013).

Cooper (1990) classificou as atividades segundo a sua dimensão de posicionamento, através de uma hierarquia de custos. Assim, os quatro tipos de níveis de agrupamentos das atividades estão relacionadas com: as unidades produtivas (*Output unit-level costs*)⁵; o nível dos lotes produzidos (*Batch-level costs*)⁶; o suporte aos produtos ou serviços (*Product-sustaining costs/ service-sustaining costs*)⁷; e o suporte às instalações (*Facility-sustaining costs*)⁸. Numa análise simplista, as atividades podem ser divididas em atividades primárias e secundárias. As primárias são utilizadas para fabricar um produto ou prestar um serviço e as secundárias são consumidas pelas atividades primárias ou por outra atividade secundária (Ferreira et al., 2014).

Por forma a atribuir os gastos indiretos às atividades e, por sua vez, os gastos destas aos objetos de custo recorre-se a indutores de custo, numa relação de causa-efeito, denominados por *cost drivers*. Os *cost drivers* tem como objetivo determinar a quantidade de trabalho utilizada em cada atividade, ou seja, é um fator que determina o custo de uma atividade, permitindo avaliar o seu nível de utilização por cada objeto de custo. No método ABC, os *cost drivers* são classificados em *cost drivers* de recursos e *cost drivers* de atividades (Ferreira et al., 2014). Os *cost drivers* de recursos permitem atribuir os gastos dos recursos consumidos às atividades numa base de relação causa-efeito (Caiado, 2020) e, por sua vez, os *cost drivers* de atividades procedem à atribuição dos custos das atividades aos objetos de custo, ou seja, indicam a forma como as atividades são consumidas pelos *outputs* (Ferreira et al., 2014). Os *cost drivers* de atividades podem apresentar três tipos de características: transação, duração ou de intensidade. Os de transação indicam que a mesma quantidade de recursos é consumida cada vez que se executa a atividade; os de duração representam a quantidade de tempo necessário para executar uma tarefa; e os de intensidade contabilizam todos os recursos utilizados cada vez que uma atividade é executada, tornando esse processo mais dispendioso, por necessitar de um sistema de informação minucioso (Kaplan & Atkinson, 1998).

A NCP 27 refere que método ABC é o mais adequado para a realidade das entidades públicas, na medida em que estas direcionam o seu foco para as necessidades dos cidadãos/utentes. Aponta ainda, as razões pela preferência deste método, nomeadamente, pelo facto de permitir aos gestores e dirigentes públicos focarem a atenção na gestão das atividades, principalmente nas que acrescentam valor ao cidadão/utente, promovendo assim melhoria da produtividade da entidade. Por outro lado, este método permite aos gestores melhorarem a tomada de decisão, por identificarem as causas do consumo de recursos e, ainda realizarem *benchmarking* com

⁵Este tipo de atividades correspondem àquelas atividades cujos os recursos são consumidos e usados sempre que uma unidade adicional de *output* é produzida/vendida (Franco et al., 2005).

⁶São os custos das atividades relacionadas com um grupo de unidades de um produto ou serviço (Horngren, Datar & Rajan, 2012).

⁷São os custos das atividades que contribuem para o suporte aos produtos ou serviços individuais, independentemente do número de unidades ou lotes em que as unidades são produzidas (Horngren, Datar & Rajan, 2012).

⁸São os custos das atividades que não podem ser atribuídas aos produtos ou serviços individuais, mas apoiam a entidade como um todo (Horngren, Datar & Rajan, 2012).

outras entidades do mesmo setor de atividade, permitindo uma análise comparativa das práticas.

Ainda no que concerne às vantagens da aplicação prática do método ABC, muitos são os autores que valorizam este método em detrimento dos métodos tradicionais. Innes e Mitchell (1998) citado por Franco et al. (2005) aponta como principais vantagens deste método, o apuramento mais fidedigno dos custos por objeto de custo, isto porque traduz maior veracidade quanto maior forem os GGF não associados com o volume de produção e vendas; a melhor percepção das atividades que geram custos; e a maior capacidade de compreensão das suas causas, possibilitando assim, a gestão eficiente dos recursos e a comunicação mais fluente entre as unidades orgânicas da entidade. Para além disto, este método permite identificar as atividades que não acrescentam valor à entidade, fornecendo pistas para a reorganização dos seus processos e, por sua vez, possibilita a utilização mais eficiente dos recursos (Borges et al., 2010).

Apesar dos vários benefícios, a implementação do método ABC apresenta diversas dificuldades. A principal causa do insucesso da introdução do ABC apontada por Shields (1995) relaciona-se com o facto das entidades tratarem este método como um projeto de desenvolvimento de *software* e, não como um projeto de gestão. O mesmo autor argumenta que a implementação do ABC depende da inovação técnica, contudo é necessário envolver os colaboradores, proporcionando-lhes formação e conhecimento dos processos. Com isto, torna-se importante que haja um compromisso por parte da gestão de topo em assegurar a formação das pessoas nesta área, caso contrário, existirão comportamentos de resistência por parte dos trabalhadores. Costa et al. (2008) através do estudo de apuramento de custos por doente num hospital português, concluem que as principais limitações prendem-se com o mapeamento das atividades, devido ao facto do tamanho da estrutura das entidades e, por sua vez, os processos serem complexos e não padronizados; a difícil identificação dos *cost drivers*; e a constante atualização das atividades. Nunes, Peixinho e Major (2016) realçam ainda como desvantagens do ABC, o nível dos elevados custos financeiros suportados, a morosidade na implementação deste sistema de custeio e o facto de obrigar a um enorme esforço na obtenção de dados que alimentem o sistema de custeio.

Apesar, de durante os anos 90, o método ABC ganhar um grande destaque, face aos modelos tradicionais, muitas foram as dificuldades encontradas pelas entidades na sua implementação, o que levou a baixas taxas de adoção deste método (Pinto, dos Santos & de Melo, 2013). Segundo o estudo realizado por Tomás, Major e Pinto (2008) com vista analisar o grau de adoção do ABC entre as 500 maiores empresas de Portugal revelou que, em 2008, 22% já tinham adotado este método e 27 % manifestaram pretensão de o adotar num futuro próximo. Este estudo indica que o nível de implementação do método ABC em Portugal, bem como no Reino Unido e na Nova Zelândia revela-se relativamente reduzido, demonstrando uma discrepância entre a teoria e a prática.

2.2.6 Divulgação e o Plano de Contas da Contabilidade de Gestão

A divulgação da informação proveniente da Contabilidade de Gestão é um processo imprescindível para o acompanhamento das operações e para a tomada de decisão numa perspetiva futura. Apesar de, no âmbito empresarial, a Contabilidade de Gestão apenas ser divulgada para os utilizadores internos, nas AP esta informação, para além de ser divulgada internamente deve também estar presente nos documentos de prestação de contas, para divulgação externa (Martins, 2017). Os documentos de prestação de contas devem divulgar informação sobre a avaliação de desempenho e por programas sobre os custos provenientes da Contabilidade de Gestão (NCP 27, 2015 §30). Para esta divulgação, a NCP 27 refere os elementos a incluir no relato financeiro anual e os elementos específicos que devem constar nos relatórios dos subsetores de educação, de saúde e de autarquias locais (Martins, 2017).

A informação que é disponibilizada na Contabilidade de Gestão, no relatório financeiro anual deve corresponder ao exercício económico proveniente da Contabilidade Orçamental e Financeira. Contudo, ao nível interno esta informação pode ser prestada em períodos mais curtos, constituindo-se uma ferramenta de apoio à gestão. Assim sendo, esta informação deve ser constante sobre os custos das principais atividades e desvios em relação ao previsto (NCP 27, 2015, §31 e §32).

Os relatórios periódicos de relato de gestão devem contemplar os seguintes aspetos: «(a) ser compreensíveis para o nível superior de gestão e para a gestão operacional; (b) fornecer custos por *outputs*; (c) identificar os custos controláveis por cada unidade envolvida na produção de *outputs*; (d) comparar os custos reais com os planos e orçamentos, com os custos padrão ou de referência, ou com uma combinação destes, e comparar os custos reais com períodos anteriores; (e) ser consistentes com a base contabilística utilizada para preparar relatórios de contabilidade financeira; (f) ser relevantes para o planeamento e execução do orçamento» (NCP 27, 2015 §33).

Todas as entidades sujeitas à aplicação do SNC-AP, no Relatório de Gestão devem divulgar informação sobre os custos diretos e indiretos de cada bem, serviço e atividades e os rendimentos que lhe são diretamente associados (se existirem); os custos totais do exercício económico, dos acumulados de atividades, produtos ou serviços com duração superior ao do exercício económico; e determinar o custo total dos objetos de custo finais, bem como o processo de obtenção destes custos (NCP 27, 2015 §34).

A NCP 27 ainda aponta para a necessidade de responsabilidade ambiental por parte das entidades, referindo que estas devem identificar uma política de redução de custos ambientais.

Por forma a garantir uma maior comparabilidade, validação e controlo da informação, o MI apresenta um plano de contas padronizado para todas as entidades e notas explicativas para auxiliar a movimentação e articulação entre as contas. Na Contabilidade Empresarial e na Contabilidade Pública existe flexibilidade para as entidades desenvolverem um sistema de Contabilidade de Gestão com ou sem o

recurso a um plano de contas, através da classe 9 (anexo III). As contas da classe 9 refletem os gastos e os rendimentos das contas da classe 6 e 7 provenientes da Contabilidade Financeira. Associado ao plano de contas, o MI apresenta modelos indicativos de mapas finais que poderão ser elaborados para obter a informação pretendida na NCP 27 (Rosa, 2017).

O funcionamento da Classe 9 encontra-se descrito através de *flowchart* no apêndice A.

De forma conclusiva, a NCP 27 é um instrumento legal que estabelece as diretrizes para o desenvolvimento da Contabilidade de Gestão nas AP. Apesar da informação proveniente do sistema de Contabilidade Gestão ser obrigatória, o mais importante é os benefícios que advêm da sua aplicabilidade, nomeadamente, o apoio aos processos internos da gestão pública, a responsabilização pela prestação de contas e a promoção da implementação efetiva da Contabilidade de Gestão nas AP. Importa realçar que esta norma é um dos desafios à implementação do SNC-AP, visto que, anteriormente já existia um enquadramento legal (POCP) para implementação da Contabilidade Gestão, porém, na prática, a sua implementação não atingiu o efeito prático esperado.

2.3 As dificuldades na implementação da Contabilidade de Gestão

Apesar do POCP e, posteriormente, do SNC-AP preverem a obrigatoriedade da implementação da Contabilidade de Gestão na AP, esta ferramenta não atingiu o efeito prático esperado. A fim de compreender esta fenómeno analisou-se um conjunto de estudos que mencionam fatores que dificultam esta implementação.

Aquando da implementação do POCP, Carvalho, Costa e Macedo (2008) realizaram um estudo em 62 municípios, 33 hospitais, 41 universidades, institutos politécnicos e escolas superiores, para aferir o estado de implementação da Contabilidade de Gestão, os principais motivos para a não implementação desta ferramenta e averiguar a sua importância.

Quanto ao estado de implementação da Contabilidade de Gestão, o estudo conclui que todos os hospitais inquiridos iniciaram o processo de implementação, seguindo-se as entidades do ensino superior (95,1%) e, por último, com menor percentagem (48,4%) os municípios. Quando à implementação do sistema na totalidade apenas 78,8% dos hospitais a concluíram, enquanto que no ensino superior (71,8 %) encontram-se numa fase inicial da implementação e 80 % dos municípios ainda só estavam numa fase embrionária.

Quanto aos principais motivos da não implementação da Contabilidade de Gestão pelas entidades que não tinham o sistema, os municípios e as entidades do ensino superior apresentaram motivos relacionados com facto dos documentos produzidos por este sistema de contabilidade não fazerem parte do conjunto de

informação exigível pelo TC, a dificuldade na escolha de bases de repartição para imputar os vários custos indiretos. A estes dois motivos, associaram a falta de recursos humanos e minimização da importância da Contabilidade de Gestão em relação à Contabilidade Orçamental e Financeira. Os restantes motivos apresentados foram a falta de tempo e de «vontade política». No caso dos hospitais, os motivos mais apontados foram a falta de recursos humanos e o facto do programa informático ser muito complexo.

No que respeita à importância do sistema de Contabilidade de Gestão, são os hospitais que reconhecem maior utilidade do sistema (88%), enquanto as entidades do ensino superior e os municípios só 53% reconhecem essa importância.

O estudo realizado por Costa e Carvalho (2006) pretendeu apurar o grau de implementação do sistema de Contabilidade de Gestão em 35 municípios e cinco serviços municipalizados. Verificou-se que nenhuma das entidades concluiu a implementação do sistema de Contabilidade de Gestão por completo, sendo que apenas 40 % iniciaram e as restantes (60 %) ainda não a iniciaram. Este estudo aponta como principais motivos para a não implementação, as dificuldades práticas na concretização de um sistema adequado, escassez de recursos humanos e falta de formação do pessoal. No entanto, reconhecem a importância de um sistema de apuramento de custos para as instituições.

Teixeira et al. (2012) pretenderam analisar a informação prestada através de indicadores no Relatório de Gestão dos municípios do distrito de Setúbal. Numa análise à tipologia de indicadores que os municípios entendem mais relevantes, a preferência centra-se nos de cariz orçamental e de carácter financeiro, sendo que os de Contabilidade de Gestão são considerados como menos importantes. Três das entidades não responderam ao parâmetro dos indicadores de Contabilidade de Gestão. Conclui-se que a ausência de resposta está relacionada, essencialmente, com a sua baixa implementação, facto extensível à realidade nacional.

Martins e Peixinho (2017) apresentam um estudo de caso do desenvolvimento do sistema de Contabilidade de Gestão na Universidade do Algarve. Este estudo verificou-se que as principais dificuldades no desenvolvimento do modelo de Contabilidade de Gestão na Universidade relacionam-se com a dimensão e a complexidade da instituição, subjetividade na escolha dos critérios de imputação e o elevado peso de gastos indiretos.

Teixeira (2009) realizou a análise do inquérito aplicado às instituições de ensino superior público em Portugal, entre Março e Dezembro de 2006, concluindo que: a Contabilidade Orçamental já se encontrava totalmente implementada e a Contabilidade Patrimonial apresentava uma taxa de 98%, enquanto que a Contabilidade de Gestão apresentava uma taxa baixa (25%). As dificuldades sentidas no âmbito da aplicação da Contabilidade de Gestão prendem-se com as restrições financeiras, a interpretação do normativo, a qualificação insuficiente dos recursos humanos e não possuírem um *software* adequado. Importa ainda acrescentar que é na área de Contabilidade de Gestão que estas instituições apostam menos na formação dos colaboradores.

Martins (2005) realizou, na sua tese, um estudo sobre a Contabilidade de Gestão nas Instituições do Ensino Superior relativamente ao ano de 2004. Segundo o estudo, verificou-se que 78 % das instituições não implementou esta ferramenta, apresentando como motivos, a escassez de recursos humanos, a insuficiente preparação técnica dos colaboradores e os programas informáticos serem inadequados. As instituições que implementaram o sistema garantem ter tido dificuldades na escolha dos critérios de imputação para alocar os gastos indiretos e a necessidade de reorganizarem o organograma das instituições face às novas exigências. Embora as instituições reconheçam a mais-valia da implementação, ainda não estavam criadas as condições no que respeita aos meios humanos e materiais. Deste modo, a implementação da Contabilidade de Gestão encontra-se ainda numa fase preliminar.

Araújo (2007) enviou questionários aos Serviços Autónomos da Administração Central diferenciados pelos setores de saúde, da educação e restantes setores que utilizam o POCP. Das respostas obtidas, verificou-se que o setor da saúde era o que implementava em maior número o seu plano. O mesmo estudo verifica que a não implementação, especificamente, da Contabilidade de Gestão deve-se à falta de meios adequados, como os sistemas informáticos compatíveis com as novas exigências contabilísticas e a falta de pessoal com conhecimentos específicos na área.

Silva Vicente, João Major e Castro Pinto (2011) realizou um estudo para analisar o grau de mudança verificado nas práticas de Controlo de Gestão de empresas a operar em Portugal na última década, e, assim, contribuir para o conhecimento das causas que levaram as empresas a não aderirem à mudança. Deste modo, verificou-se que a dimensão humana e comportamental, nomeadamente a falta de formação e de habilitações por parte dos trabalhadores, e a existência de uma cultura empresarial adversa à mudança, revelaram-se fatores importantes para explicar as razões porque algumas empresas não mudaram os seus sistemas de Controlo de Gestão. Outra das dificuldades associadas à mudança relaciona-se com questões de natureza informática, em particular com as inconformidades dos atuais sistemas informáticos e os custos de os substituir.

De acordo com os estudos supramencionados conclui-se que embora a grande maioria das instituições não serem indiferentes a uma possível implementação da Contabilidade de Gestão, verificou-se que muitas foram as limitações que dificultaram a implementação desta ferramenta. Praticamente, todos os estudos apontam como principal razão desta não implementação a escassez de recursos humanos, a falta de formação do pessoal e não possuírem um *software* adequado. A dificuldade na escolha de bases de repartição para imputar os vários custos indiretos é também um motivo realçado pelas entidades. Ainda foram apontados como causa da não implementação o facto de essa informação não ser exigida pelo Tribunal de Contas, dimensão e complexidade das instituições, minimização do papel da Contabilidade de Gestão por comparação com a Contabilidade Orçamental e Financeira e a resistência organizacional à mudança.

A fim de se traçar um percurso para solucionar os problemas inerentes à falta de formação dos recursos humanos, o SNC-AP veio regulamentar as funções do contabilista público e a sua formação inicial e subsequente em CP. No que respeita

à escolha dos critérios de imputação, a NCP 27 vem dar uma abordagem mais esclarecedora, aconselhando a utilização de bases de imputação múltipla. Para além disso, ainda, se publicou um MI para facilitar a transição para o novo normativo.

Embora as entidades dos estudos supramencionados minimizarem a importância da Contabilidade de Gestão em relação à Contabilidade Orçamental e Financeira, o SNC-AP considera este sistema obrigatório e os documentos de prestação de contas devem incluir informação acerca da avaliação de desempenho e dos programas sobre os custos provenientes da Contabilidade de Gestão.

A resistência à mudança e a falta de preparação técnica, devem ser colmatas através de formações e de estratégias de motivação aos colaboradores e, simultaneamente, as entidades devem desenvolver esforços para adaptar os seus *softwares* às necessidades.

Após a análise dos estudos descritos conclui-se que as perspetivas para uma efetiva implementação da Contabilidade de Gestão ainda não são muito acentuadas. Deste modo, as entidades da AP devem realizar esforços no sentido de implementar este sistema, uma vez que configura-se como um dos instrumentos que, juntamente com outras técnicas incluídas, permite o apoio à tomada de decisão nas organizações.

2.4 A Contabilidade de Gestão na Marinha

Por forma a compreender o desenvolvimento da Contabilidade de Gestão na Marinha foram analisados documentos da organização e realizou-se uma entrevista ao chefe da Divisão de Contabilidade Financeira e de Gestão (DCFG).

A Diretiva Estratégica da Marinha (DEM) de 2018 estabelece Orientações Estratégicas pelo Almirante Chefe do Estado-Maior da Armada, para o seu período de mandato (3 anos). Para dar cumprimento às Orientações Estratégicas são deduzidos um conjunto de Objetivos Estratégicos (OE). Cada OE é composto por Linhas de Ação (LA), que «enquadram as iniciativas e as medidas concretas a desenvolver». A Contabilidade de Gestão na Marinha é referenciada de forma subjetiva pelo OE 5, que visa «aperfeiçoar a eficiência nos processos e na gestão de recursos» e de forma objetiva pela LA 9, que materializa a Contabilidade de Gestão na Marinha com a implementação do SNC-AP, assegurando «as condições necessárias para a transição do referencial contabilístico [...], com vista a permitir a prestação da informação contabilística, orçamental e económico-financeira nos termos do SNC-AP» (Marinha, 2018).

Para responder às orientações estipulados na DEM, são criadas Diretivas Setoriais, que indicam as ações que cada setor da Marinha deve realizar. Assim, o setor financeiro da Marinha, através da Superintendência das Finanças (SF), é o responsável por assegurar a administração dos recursos financeiros da Marinha (artigo 15º da LOMAR). Dentro da estrutura orgânica da SF, a Divisão Administrativa e Financeira (DAF) possui uma divisão, a DCFG, focada na promoção e acompanhamento da exploração e utilização da Contabilidade Financeira e da Contabilidade de Gestão na Marinha (artigo 11º do Regulamento Interno (RI) da DAF).

Com vista a analisar a evolução da Contabilidade de Gestão na Marinha, torna-se imprescindível compreender o percurso da organização nesta área. Em 2008, a Marinha procurou implementar a Contabilidade de Gestão, para a aplicação eficiente e eficaz dos recursos e criação de valor para a organização, no âmbito da gestão operacional e do controlo de gestão. O método de custeio utilizado para este efeito foi o MSH.

Embora, a Marinha tenha realizado esforços significativos com o intuito de implementar a Contabilidade de Gestão, só em 2019 é que se verificaram avanços relevantes, estreitamente relacionados com a entrada em vigor do SNC-AP. Deste modo, foram efetuadas diversas reuniões com intuito de sensibilizar as diversas unidades da Marinha para elaborar a Contabilidade de Gestão, temática de carácter obrigatório. De igual modo, foi solicitado por ocasião da Prestação de Contas da Marinha de 2019, um esforço acrescido por parte das unidades do setor da educação e da saúde, para responder ao explanado nos parágrafos 35 e 36 da NCP 27, respetivamente.

Assim, a Marinha no seu Relatório de Gestão, no âmbito do subsetor da educação inclui os custos por alunos das respetivas escolas, centro de formação e centro de investigação. Para a mensuração dos cálculos dos alunos, a Marinha adota o sistema de custeio total, considerando todos os gastos diretos e indiretos (com exceção dos gastos não recorrentes). O remanescente é calculado a partir do sistema de custeio direto, que imputa aos produtos ou às atividades finais apenas os gastos diretos, não incorporando os gastos indiretos. Quanto ao subsetor da saúde utiliza-se o sistema de custeio racional, onde se apura: os custos por consultas, exames/análises e por atendimento na entidade do CMN; os custos por consultas, exames/análises, sessões de oxigénio hiperbárico e por atendimento do Centro de Medicina Subaquática e Hiperbárica (CMSH); e o custo por atendimento da Delegação Farmacêutica – Alfeite (DELFAR2).

No que respeita aos gastos ambientais, a Marinha apresentou os gastos associados: aos investimentos adicionais em equipamentos e formação, com vista à redução da poluição, proteção do ambiente ou cumprimento de obrigações legais; às aquisições de MP e MOD para a redução do impacto ambiental das ações da entidade e; à responsabilidade social e ambiental (apêndice F).

A Marinha utiliza o sistema integrado de gestão do MDN, designado de SIGDN, que integra toda a informação financeira de uma forma centralizada. É constituído por vários módulos, entre os quais, o módulo de CO - *Controlling*. Este módulo é um instrumento para o desenvolvimento da Contabilidade de Gestão na Marinha, contudo ainda não se encontra em plena utilização.

Para concluir, a organização tem desenvolvido um esforço acrescido para dar cumprimento ao exposto na NCP 27, de forma a transmitir informação fidedigna, transparente, atempada e cumprir o princípio de *accountability*.

Capítulo 3

Metodologias de Investigação

A metodologia de investigação é o tratamento de um processo de pesquisa que compreende várias etapas, iniciando-se com a pesquisa das várias visões teóricas, passando pela recolha e tratamento de dados e, por fim, a apresentação e análise dos resultados (Cesar, Antunes & Vidal, 2010). A metodologia utilizada na presente investigação tem como princípios orientadores o «Manual de Investigação em Ciências Sociais» descrita por Campenhoudt e Quivy (2005), conforme a figura 3.1.

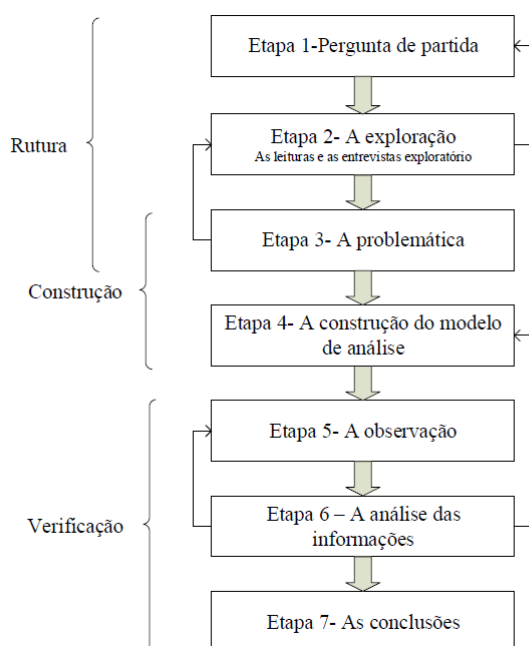


FIGURA 3.1: As etapas do procedimento de investigação em Ciências Sociais
Fonte: Adaptado de Campenhoudt e Quivy (2005)

Este procedimento é constituído por três atos distintos, a rotura, a construção e a verificação. A rotura é o primeiro ato do procedimento científico, que engloba a pergunta de partida, a exploração e a definição do problema. Deste modo, esta dissertação tomou forma com a seguinte pergunta de partida: «A Marinha utiliza a Contabilidade de Gestão para o processo de tomada de decisão?». Por conseguinte, as leituras efetuadas da pesquisa bibliográfica relacionadas com a temática do SNC-AP, Contabilidade de Gestão, o estudo da estrutura orgânica da Marinha e a pesquisa de campo permitiram identificar a problemática da presente investigação. Desta investigação resultou o conhecimento de que a Marinha não detinha um modelo de Contabilidade de Gestão específico para as suas unidades de saúde (DELFAR2, CMN e CMSH). No entanto, o SNC-AP, referencial contabilístico da

AP, obriga à aplicação do subsistema da Contabilidade de Gestão, seguindo as diretrizes da NCP 27. Após a identificação do problema, reformulou-se a questão central (QC):

QC: Como aplicar um modelo de Contabilidade de Gestão no CMN?

Para exprimir, mais concretamente, o que se pretende saber e seguir um fio condutor da investigação para responder à QC, efetua-se as seguintes questões derivadas (QD).

QD1: Qual o estado atual da Contabilidade de Gestão na Marinha?

QD2: Qual o modelo de Contabilidade de Gestão que melhor se adequa à entidade do CMN?

QD3: Quais os procedimentos a tomar para a edificação de um modelo de Contabilidade de Gestão no CMN?

Assim sendo, é pertinente «compreender e estudar de forma precisa os fenómenos concretos» (Campenhoudt & Quivy, 2005, p. 109). Deste modo procede-se à recolha de dados, seleciona-se a informação pertinente, efetua-se a análise da informação recolhida e, verifica-se se tais informações conduzem à resposta da QC. Este processo corresponde aos atos de procedimento de construção e de verificação da metodologia de investigação adotada para elaboração do presente trabalho de investigação.

Uma vez identificada a metodologia de investigação, é necessário aplicar métodos de investigação. Estes permitem adotar uma estratégia de investigação, com o respetivo desenho de pesquisa, com vista a dar resposta à QC e cumprir os objetivos balizados (Santos et al., 2016).

O presente estudo tem como OC:

OC: A edificação de um modelo de Contabilidade de Gestão para o CMN.

Para cumprir o OC definiu-se os seguintes OD:

OD1: Analisar o estado atual da Contabilidade de Gestão na Marinha;

OD2: Conhecer a estrutura organizacional do CMN;

OD3: Compreender o funcionamento dos vários departamentos que compõem a entidade em estudo;

OD4: Identificar os recursos consumidos pelo CMN;

OD5: Identificar a tipologia de custos efetuados;

OD6: Reconhecer o sistema de custeio;

OD7: Reconhecer o método de custeio, para repartição dos gastos indiretos;

OD8: Definir os vários estádios para a edificação do modelo de Contabilidade de Gestão;

OD9: Apresentar e analisar os resultados obtidos.

A presente investigação teve por base uma estratégia de investigação do tipo misto, na medida em que é possível combinar estratégias quantitativas e qualitativas em diversas fases da investigação. A adoção de estratégias quantitativas deve-se ao facto de se ter procedido à recolha de dados quantificáveis. Por outro lado, também se adotou a estratégia qualitativa, por se ter procedido à recolha de informação através de entrevistas semiestruturadas, questões direcionadas e observação direta. A análise dos dados recolhidos através destes instrumentos resultaram da compreensão dos fenómenos sob uma perspetiva empírica.

Quanto ao desenho de pesquisa selecionou-se o estudo de caso. O estudo de caso procura compreender fenómenos sociais complexos e contemporâneos e, como tal, deve-se responder a questões do tipo «como» e «porquê» de um fenómeno, por forma a obter o fio condutor na investigação (Yin, 2001). Este desenho de pesquisa oferece vários «mecanismos de exploração e análise de unidades complexas, que englobam várias variáveis interrelacionadas, principalmente nos casos em que existe certa dificuldade em estabelecer clara separação entre a unidade de interesse para o estudo e o contexto no qual essa unidade se encontra inserida», de acordo com Yin (2009) citado por (Coraiola et al., 2013, p. 1).

A pesquisa de estudo de caso deve reger-se por determinadas características, como o rigor metodológico, a validade e a confiabilidade, segundo Dooley (2002) e Yin (2001).

A realização de um estudo de caso implica a definição de um conjunto de tarefas a seguir, por forma a expor com clareza a sequência dos acontecimentos, definir os objetivos a atingir, identificar os recursos necessários e apresentar e analisar os resultados. Sendo assim, elabora-se um plano de ação, constituído por várias etapas, para a edificação do modelo de Contabilidade Gestão no subsector de saúde, nomeadamente, no CMN, com o objetivo de responder aos requisitos apresentados na NCP 27.

Na primeira etapa recolhe-se os dados junto da entidade em estudo, através de entrevistas, reuniões com questões direcionadas, observação não participante e análise documental. Assim, conhece-se *in loco* a estrutura organizacional da Superintendência do Pessoal, DS e do CMN, as atividades desenvolvidas nos vários departamentos e as valências/capacidades disponibilizadas para o cumprimento da missão do CMN.

Na segunda etapa indica-se os pressupostos do modelo de custeio utilizado. O modelo de custeio requer a escolha de sistemas de custeio e métodos de custeio.

Na terceira etapa procede-se ao tratamento dos dados obtidos, permitindo assim desenvolver um modelo de Contabilidade de Gestão que reflita os custos dos serviços que desempenham, no contexto da dinâmica funcional, para apoiar a gestão e avaliar o desempenho económico e financeiro da entidade.

Na quarta etapa procede-se à correção/validação e à apresentação e análise dos resultados.

Após a verificação dos benefícios e das limitações, o presente modelo poderá constituir-se como mais um contributo na Contabilidade de Gestão na Marinha e, assim, responder aos requisitos subjacentes à NCP 27.

A figura 3.2 indica as etapas definidas na elaboração do modelo de Contabilidade de Gestão para o CMN.



FIGURA 3.2: Apresentação das etapas para o desenvolvimento do modelo de Contabilidade de Gestão no CMN

Fonte: Elaboração Própria

Para edificar um modelo de Contabilidade de Gestão no CMN é necessário estudar a entidade, por forma a conhecer a estrutura organizacional e o seu funcionamento.

Capítulo 4

Caracterização da Unidade

A LOMAR estabelece a atual estrutura orgânica da Marinha, um dos ramos das Forças Armadas, que integra a Administração Direta do Estado, através do MDN.

A Superintendência do Pessoal é um dos órgãos centrais de administração e direção, que visa assegurar as atividades da Marinha ao nível da administração de recursos humanos, da formação e da saúde, conforme o artigo 13º da LOMAR. No âmbito administrativo-financeiro, as unidades do setor do pessoal são apoiadas pela Superintendência do Pessoal-Divisão Administrativa e Financeira (artigo 5º do RI do Superintendência do Pessoal). O organograma do Superintendência do Pessoal encontra-se disposto no anexo IV.

A DS, órgão pertencente à Superintendência do Pessoal, é responsável pela área da saúde da Marinha, tendo como missão «o estudo, conceção e planeamento das atividades da área funcional da saúde da Marinha, por forma a assegurar a obtenção e a manutenção de condições médico-sanitárias necessárias à prontidão do pessoal, para o cumprimento da missão da Marinha» (Marinha, 2020b). Da estrutura orgânica da DS faz parte o Departamento de Logística Sanitária (DLS), responsável pela distribuição de medicamentos, dispositivos médicos, outros produtos de saúde e equipamentos médico-sanitários às Unidades, Estabelecimentos e Órgãos (UEO) da Marinha. O organograma da DS encontra-se disposto no anexo IV.

O CMN encontra-se na direta dependência do Diretor de Saúde, de acordo com a sua natureza, conforme o artigo 2º do RI do CMN. O artigo 3º do RI refere que esta entidade tem como missão «coordenar e controlar a atividade medico-sanitária, nos âmbitos inspetivo, assistencial de ambulatório e de apoio à atividade operacional, a fim de assegurar a prontidão do pessoal da Marinha».

Tendo por base a sua natureza e a missão, compete ao CMN: assegurar as necessidades das unidades apoiadas no âmbito dos cuidados de saúde primários, especializados e de medicina dentária, bem como oferecer apoio ao nível da fisioterapia, radiologia básica e colheita de análises; assegurar o aprontamento médico-sanitário para as missões, efetuando a avaliação e o planeamento das necessidades, propondo superiormente as estruturas de saúde, o apoio médico e o reabastecimento sanitário essencial para o cumprimento de missão; colaborar com os comandos das unidades, a coordenação dos cuidados de saúde primários, a efetivação de medidas de saúde ocupacional, de medicina preventiva e de saúde pública; e ainda coordenar a evacuação sanitária. É também da sua competência fornecer os dados referentes à assistência médico-sanitária, em ambulatório, à DS, através de um sistema de informação.

A estrutura orgânica do CMN tem como primeiro órgão a Diretora do CMN, e, na sua direta dependência está, a Subdiretora. Sob a alçada da Direção funcionam quatro departamentos, designadamente: Departamento de Saúde Operacional

(DSOP); Departamento de Cuidados de Saúde Primários (DCSP); Departamento de Saúde Ocupacional (DSOC); e o Departamento de Apoio (DA).

O DSOP é responsável pelo aprontamento médico-sanitário das forças e unidades operacionais e pela participação no planeamento e execução de atividades de treino e avaliação para a área da saúde. Sempre que necessário, este Departamento deve ativar a Subunidade de Intervenção na Crise (SIC). Para operacionalizar tais funções, este divide-se em três subunidades: Subunidade de Aprontamento Médico-Sanitário (SAMS); Subunidade de Treino e Avaliação (STA); e SIC.

O DCSP tem como função a coordenação e auxílio dos cuidados de saúde primários e de saúde oral no CMN e UEO apoiadas. Este departamento tem na sua direta dependência três subunidades: Subunidade de Medicina Geral (SMG); Subunidade de Meios Complementares de Diagnóstico e Terapêutica (SMCDT); e Subunidade de Saúde Oral (SSO).

O DSOC tem a incumbência de coordenar e realizar a apreciação da aptidão física e psíquica dos militares, militarizados e civis da Marinha, bem como a implementação de medidas, com vista à manutenção e ao restabelecimento dessa aptidão. A realização das atividades deste departamento são executadas por cinco subunidades que se encontram na sua dependência: Subunidade de Avaliação da Aptidão Física e Psíquica (SAAFP); Subunidade de Medicina do Exercício (SME); Subunidade de Reabilitação (SR); Subunidade de Saúde Ambiental (SSA); e Subunidade de Psicologia (SubPsi).

Por fim, o DA auxilia e assegura os meios administrativos e logísticos que possibilitam o cumprimento da atividade assistencial médico-sanitária e da missão do CMN. Este departamento é constituído por seis secções: Secretaria; Serviço de Gestão de Utentes (SGU); Recepção Geral (RG); Secção de Apoio Administrativo-Financeiro (SAAF); Secção de Informática (SI); e Secção de Recursos Materiais (SRM).

Toda esta estrutura interdependente integra o Setor Funcional do Pessoal, chefiado pelo Superintendente do Pessoal. Para efeitos de administração financeira e patrimonial, a Marinha encontra-se internamente organizada por níveis, designados por Subentidades Contabilísticas (SEC), SEC 1, SEC 2, SEC 3 e SEC 4, de acordo com o artigo 5º do Regulamento de Administração Financeira da Marinha (RAFM). Assim, o Setor do Pessoal é considerado uma SEC 1, a SP SEC 2, a DS SEC 3 e o CMN SEC 4.

A figura 4.1 explica a estrutura orgânica do CMN.

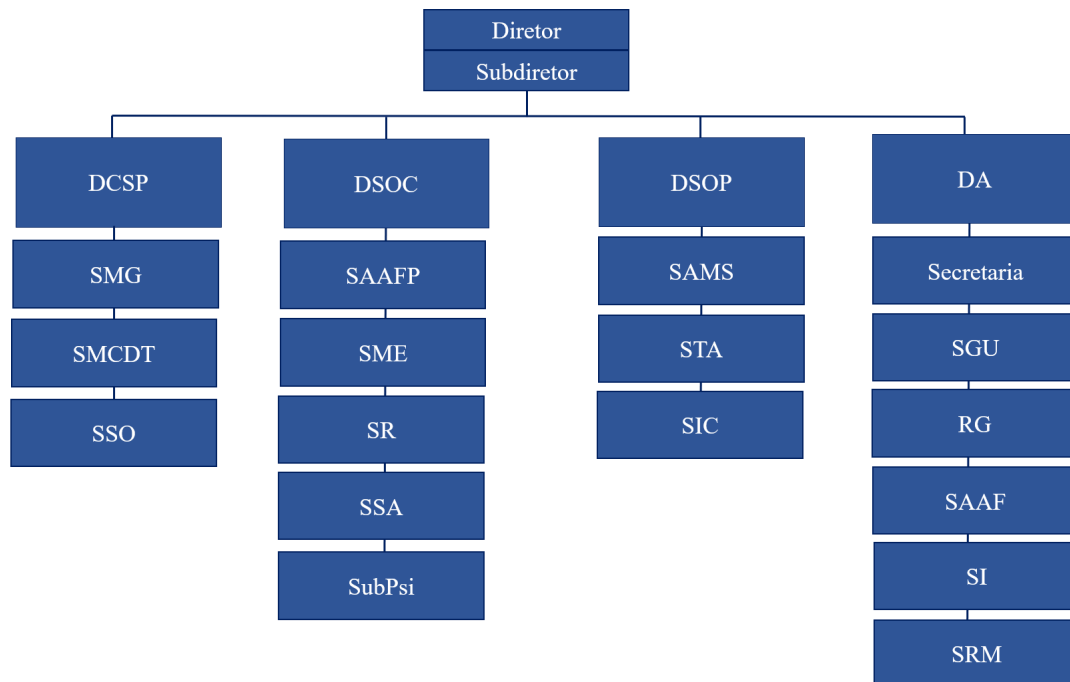


FIGURA 4.1: Organograma do CMN
Fonte: Marinha (2020a)

Capítulo 5

Modelo de Contabilidade de Gestão Aplicado ao Setor da Saúde

A crescente preocupação por parte dos cidadãos em avaliar a forma como as suas contribuições são geridas pelo Estado, permitiu responsabilizar os decisores públicos pelas suas ações, decisões e políticas. Assim, a evolução da CP veio garantir uma maior transparência, rigor, eficiência e eficácia na gestão dos dinheiros públicos nas AP. A implementação do SNC-AP na Marinha contribui para alterações profundas na gestão, não só no que diz respeito ao cumprimento da legalidade, mas também pelo facto de transmitir informação fidedigna, transparente e atempada e, pelo cumprimento do princípio de *accountability* na organização.

Deste modo, a informação contabilística retirada da Contabilidade de Gestão tornou-se um dos instrumentos fundamentais à obtenção dos custos dos produtos/serviços e, por sua vez, auxilia os diversos níveis de gestão a tomarem decisões e a desempenharem um papel cada vez mais importante no incremento da qualidade, eficiência de custos e de processos desenvolvidos nas entidades públicas.

Devido ao conhecimento dos benefícios da Contabilidade de Gestão nas entidades públicas e pela inexistência de um modelo de Contabilidade de Gestão específico para o CMN, a presente investigação visa a elaboração de um modelo de Contabilidade de Gestão nessa entidade, com base nos dados do ano económico de 2019.

5.1 Recolha de Dados

A recolha de dados iniciou-se na Superintendência do Pessoal-Divisão Administrativa e Financeira, em virtude desta entidade ser responsável pela gestão financeira e pela contratação pública para as unidades e órgãos do setor do pessoal da Marinha, onde se incluí a entidade do CMN. A permanência na Superintendência do Pessoal-Divisão Administrativa e Financeira, nas duas primeiras semanas de março/2020, permitiu conhecer a Superintendência do Pessoal-Divisão Administrativa e Financeira e a DS, onde se realizou entrevistas, reuniões informais e acedeu-se a documentos informativos. As entrevistas realizadas proporcionaram a compreensão da estrutura organizacional da Superintendência do Pessoal, DS e do CMN. As reuniões informais contribuíram para o conhecimento mais pormenorizado da estrutura organizacional do CMN, bem como as funções desempenhadas nos diferentes departamentos e, ainda os serviços prestados. Os documentos informativos permitiram conhecer o número de elementos (pessoas) que desempenham funções no CMN, DS e Superintendência do Pessoal e os seus custos, retirados do SIGDN.

Posteriormente efetuaram-se diversas deslocações ao CMN, que resultaram na observação não participante, na realização de uma entrevista e de contactos informais com alguns dos militares e civis que aí exercem funções. Estes métodos de

recolha de dados constituíram-se como uma mais-valia na compreensão das funções desenvolvidas e na identificação dos serviços.

Da articulação com a DLS, resultou a obtenção dos valores dos custos com medicamentos, dispositivos médicos, outros produtos de saúde e com os equipamentos médico-sanitários direcionados para o CMN.

Das informações obtidas teve-se conhecimento que o CMN é uma UEO com dimensão e relevância patrimonial e, sem expressão orçamental, sendo apoiada pelo serviço administrativo e financeiro do setor de que depende a Superintendência do Pessoal-Divisão Administrativa e Financeira. Sendo assim, os custos para testar o modelo de Contabilidade de Gestão do CMN são provenientes de outros centros financeiros da Marinha. No que concerne aos custos com os vencimentos, este valor é proveniente da Direção de Contabilidade e Operações Financeiras⁹, distribuído pelo número de pessoas que desempenham funções em cada centro de custo e de acordo com a posição remuneratória. Quanto aos custos da eletricidade são provenientes da Base Naval de Lisboa e os custos com as depreciações de equipamentos obtiveram-se através da recolha de dados existentes em SIGDN. Dada a dependência do CMN às entidades da Superintendência do Pessoal, DS e DLS para prosseguir a sua missão, os custos com os vencimentos e a execução de bens e serviços provenientes destas entidades irão se refletir no presente modelo.

Na sequência da recolha de dados identificaram-se os serviços prestados pelas diferentes subunidades pertencentes aos vários departamentos do CMN, em virtude da informação obtida se encontrar organizada desta forma. Ainda foi possível perceber-se a finalidade destes serviços na organização da Marinha.

Serviços prestados pelo CMN:

- Consultas: Clínica Geral, Saúde Oral, Inspeção de Saúde Oral, Cardiologia, Urologia, Oftalmologia, Medicina no Trabalho, Saúde da Mulher, Medicina do Exercício, Fisiatria e de Psicologia;
- Aprontamento médico-sanitário;
- Atendimento de enfermagem;
- Atividade operacional;
- Atividade de psicologia;
- Análise de água para o consumo humano;
- Evacuação;
- Exames auxiliares de diagnóstico e terapêutica: Exame toxicológico, de audiologia, de cardiopneumologia, radiologia e análise clínica;
- Inspeção médico-sanitária;
- Sessão de fisioterapia.

⁹Entidade da Marinha responsável por processar, liquidar e pagar os vencimentos, pensões e abonos do pessoal, de forma centralizada.

De seguida identifica-se em que subunidades são prestados os diferentes serviços:

- É da competência da SAMS realizar os aprontamentos médico-sanitários e o atendimento de enfermagem. Os aprontamentos médico-sanitários são um conjunto de exames e consultas que têm como objetivo avaliar as condições de saúde dos militares, militarizados e civis da Marinha que sejam destacados para missões operacionais, tanto a nível nacional, como internacional. Para efeito da presente investigação considera-se que um aprontamento médico-sanitário engloba um exame de cardiopneumologia, uma análise clínica, um exame de radiologia e uma consulta de inspeção de Saúde Oral. Os atendimentos de enfermagem, apenas, são ministradas, caso se verifique a necessidade.
- Na SAAFP são realizadas consultas de especialidade (Cardiologia, Urologia, Oftalmologia, e Saúde da Mulher), atendimento de enfermagem e inspeções médico-sanitárias. As inspeções médico-sanitárias englobam um exame de cardiopneumologia, radiologia, análise clínica e uma consulta de inspeção de Saúde Oral. As consultas de especialidade e o atendimento de enfermagem são realizadas no âmbito da aptidão física dos militares quando se justifique essa necessidade.
- A SIC desenvolve atividades de psicologia, em contexto de incidentes críticos, de missões de natureza humanitária ou no apoio à proteção civil.
- A STA assegura o apoio médico-sanitário em atividades operacionais, designadamente, nos treinos físicos, atividades desportivas, assessoria médica, instrução militar, nos treinos baseados na realidade, reparação naval subaquática, instrução de mergulho militar e instrução médica/ *Tactical Combat Casuatly Care*¹⁰.
- A SMCDT é a unidade onde se realiza exames complementares de diagnóstico e terapêutica, nomeadamente, exames toxicológicos, de audiologia, cardiopneumologia, radiologia e análises clínicas. A realização destes exames, muitas das vezes, são requisitadas pelas subunidades SAMS e SAAFP, na medida em que contribuem para o cumprimento das inspeções e aprontamentos médico-sanitários.
- A SME realiza consultas de Medicina do Exercício, com vista a realizar a avaliação multidisciplinar dos militares e militarizados da Marinha, para a prática de exercício físico e para responder às solicitações na participação em atividades operacionais que as exigem.
- A UMG fornece consultas de Clínica Geral e de Medicina do Trabalho, atendimento de enfermagem e é responsável por efetuar evacuações.
- A SubPsi realiza consultas de Psicologia e participa em atividades de psicologia.

¹⁰Consiste na instrução de técnicas e estratégias para salvar vidas e para fornecer o melhor atendimento a um trauma no campo de batalha.

- Na SR são efetuadas consultas de Fisiatria e sessões de fisioterapia, com vista a reabilitar os militares e militarizados que se encontram na efetividade do serviço.
- A SSA é responsável pelo controlo da qualidade da água para consumo humano nas unidades em terra e nas unidades navais da Marinha.
- A SSO é responsável pela área da medicina dentária, disponibilizando consultas e inspeções de Saúde Oral. Nas consultas de Saúde Oral são realizados tratamentos para as patologias de medicina dentária aos utentes do CMN, enquanto as inspeções de Saúde Oral são utilizadas para avaliar o estado de saúde oral dos militares e militarizados da Marinha, no âmbito das inspeções e aprontamentos médico-sanitários.

Após a recolha de dados identificou-se os serviços prestados e percebeu-se que existem serviços que integram a realização de outros serviços. Subsequentemente, deve-se selecionar quais os sistemas e métodos de custeio a adotar para o desenvolvimento do modelo de Contabilidade de Gestão no CMN.

5.2 Edificação do Modelo de Custeio

O desenvolvimento de um modelo de Contabilidade de Gestão requer a adoção de um sistema de custeio, isto é, a definição da forma como se registam, transferem e analisam os custos numa determinada organização, influenciando, assim, o resultado do custo dos produtos/serviços. Embora a NCP 27 faça referência a vários sistemas de custeio, o MI considera que o sistema de custeio total é o mais adequado a ser utilizado na Contabilidade de Gestão na AP. Sendo o CMN uma entidade de saúde da Marinha, organização que pertence à AP, para o presente modelo selecionou-se o sistema custeio total. No tratamento dos gastos provenientes da Superintendência do Pessoal, DS e DLS utilizou-se o sistema de custeio racional, em conformidade com o modelo já desenvolvido no setor do pessoal da Marinha.

Por forma a repartir os gastos comuns a dois ou mais objetos de custo (gastos indiretos) é necessário selecionar o método de custeio. A NCP 27 recomenda a utilização do método ABC, contudo, a norma não exclui a possibilidade de adotar outros métodos de custeio.

A aplicação de um método de custeio deve-se ajustar o mais possível às características da entidade em estudo. A Marinha é uma organização militar com uma estrutura orgânica hierárquica e com atribuições de responsabilidades bem definidas. Por sua vez, a entidade do CMN também obedece aos mesmos princípios. A estrutura orgânica do CMN é dividida em departamentos e, estes são subdivididos por várias subunidades. Deste modo, a informação relativa ao Centro encontra-se organizada por subunidades, de acordo com as funções, tarefas, atividades e serviços prestados.

Apesar de se reconhecer que o método ABC gera informações mais precisas e confiáveis para gestão e para a tomada de decisão do que os métodos tradicionais, verificou-se que não foi possível a sua aplicabilidade na íntegra, por se ter percebido

que era necessário efetuar uma alteração profunda na forma como a informação é registada no CMN. Para além desta condicionante, ainda se identificou outros constrangimentos que advêm da dificuldade: em efetuar levantamentos de dados face às restrições de acesso provocadas pelas medidas de prevenção à pandemia *Coronavirus Disease 2019* e, assim compreender os processos de gestão desenvolvidos pela entidade; da forma como estão organizados os sistemas de informação; do mapeamento das atividades como um processo, pelo facto dos processos de assistência à saúde não serem padronizados; do tamanho do Centro; e de não se identificarem critérios de imputação fiáveis para alocar os gastos indiretos às atividades e, por sua vez, aos serviços.

Após esta análise percebeu-se que o MSH é o que melhor se adequa à forma como o CMN se encontra organizado e, por sua vez, o cálculo dos custos dos serviços é tendencialmente mais real. As subunidades do CMN foram consideradas como Centros de Custo, em virtude de cada uma delas respeitar o princípio da existência de um responsável, de concretizar um conjunto de tarefas tendencialmente homogêneas e por se identificar uma unidade de medida da atividade desenvolvida (Franco et al., 2005).

A determinação dos Centros de Custo reconhece-se de acordo com a estrutura orgânica da entidade. Segundo Martins (2017) os que desenvolvem tarefas relacionadas diretamente com os serviços prestados ou com as atividades finais desenvolvidas na entidade, são considerados Centros de Custo Operacionais, enquanto que os Centros de Custo Auxiliares são os que desenvolvem atividades intermédias, prestando apoio às atividades finais e serviços dos Centros de Custo Operacionais.

A figura 5.1 indica essa divisão.

Centros de Custo Operacionais	Centros de Custo Auxiliares
<ul style="list-style-type: none">• Subunidade de Medicina Geral (SMG);• Subunidade de Meios Complementares de Diagnóstico e Terapêutica (SMCDT);• Subunidade de Saúde Oral (SSO);• Subunidade de Avaliação da Aptidão Física e Psíquica (SAAFP);• Subunidade de Medicina do Exercício (SME);• Subunidade de Reabilitação (SR);• Subunidade de Saúde Ambiental (SSA);• Subunidade de Psicologia (SubPsi);• Subunidade de Aprontamento Médico-Sanitário (SAMS);• Subunidade de Treino e Avaliação (STA);• Subunidade de Intervenção na Crise (SIC);• Direção.	<ul style="list-style-type: none">• Secretaria;• Serviço de Gestão de Utentes (SGU)• Recepção Geral (RG);• Secção de Apoio Administrativo-Financeiro (SAAF);• Secção de Informática (SI);• Secção de Recursos Materiais (SRM);• DSCP-Chefia;• DSOC-Chefia;• DSOP-Chefia;• DA-Chefia.

FIGURA 5.1: Identificação dos Centros de Custo Operacionais e Auxiliares
Fonte: Elaboração Própria

Reconheceu-se também as atividades desenvolvidas nos Centros de Custo Auxiliares, denominadas por atividades intermédias e nos Centros de Custo Operacionais, por atividades finais. A obtenção dos custos dos serviços obedeceu na íntegra ao MSH, sem a interferência das atividades para este cálculo, permitindo uma mensuração mais correta para a entidade em estudo. O facto de não se ter considerado os custos das atividades para a obtenção dos custos dos serviços deve-se aos constrangimentos mencionados anteriormente, quanto à utilização do método ABC na entidade em estudo.

A atividade é um conjunto de tarefas executadas ou a executar (Caiado, 2020; Ferreira et al., 2014; Pinto, dos Santos & de Melo, 2013). Deste modo, apresenta-se as atividades intermédias e suas respetivas tarefas desenvolvidas nos Centros de Custo Auxiliares.

- Na Secretaria:
 - **Realizar as tarefas inerentes à gestão dos recursos humanos**
 - Controlo das inspeções médicas e das provas de aptidão física;
 - Registo do mapa de abono diário;
 - Mapeamento das férias do pessoal.
 - **Gerir a correspondência - serviços de correio**
 - Receção, expedição, registo, processamento, distribuição e arquivo da correspondência.
 - **Organizar as mensagens dirigidas ao CMN**
 - Encaminhamento, processamento e a arquivo de mensagens.
- No SGU:
 - **Apoiar os técnicos de saúde nos procedimentos administrativos**
 - Fornecimento de material necessário para as ações clínicas;
 - Acompanhamento do processo de admissão de utentes;
 - Registo dos serviços prestados;
 - Coordenação de informações clínicas solicitadas pelos utentes.
 - **Organizar a documentação clínica**
 - Manutenção do arquivo clínico e dos processos clínicos dos utentes.
 - **Tratar os dados estatísticos do CMN**
 - Registos administrativos relativos à atividade clínica;
 - Manutenção do ficheiro clínico atualizado.
 - **Elaborar os registos das dispensas e as propostas à Junta de Saúde Naval (JSN)**

- Elaboração de procedimentos administrativos necessários para as dispensas dos utentes e para as propostas à JSN.
- Na RG:
 - **Gerir os contactos telefónicos**
 - Identificação das necessidades dos utentes;
 - Reencaminhamento de chamadas telefónicas.
 - **Marcar as solicitações dos utentes**
 - Agendamento do horário de ações clínicas;
 - Confirmação do agendamento;
 - Remarcação de ações clínicas.
 - **Apoiar os utentes:**
 - Receção dos utentes;
 - Preenchimento dos dados pessoais do utente em sistema;
 - Encaminhamento do utente no espaço físico do CMN.
- O SAAF:
 - **Propor a aquisição de bens e serviços**
 - Planeamento das necessidades de bens e serviços do CMN;
 - Elaboração de propostas de aquisição de bens e serviços.
 - **Rececionar o material**
 - Registo de entradas material em sistema;
 - Verificação do material quantitativamente e qualitativamente.
 - **Repor os bens consumíveis**
 - Gestão e controlo dos *stocks* em paiol (armazém);
 - Fornecimento de bens consumíveis aos utilizadores do CMN.
 - **Apoiar a gestão e a manutenção das instalações e equipamentos**
 - Fornecimento de material necessário à manutenção;
 - Verificação periódica do estado de conservação das instalações e equipamentos.
- O SI:
 - **Propor a aquisição de bens e serviços informáticos**
 - Inventariar o material o informático;

- Informar as necessidades de reposição/aquisição de bens e serviços informáticos;
- Dinamização de ações de formação para os utilizadores.
- **Efetuar a manutenção dos equipamentos e programas informáticos**
 - Participação na introdução de novos *softwares* no CMN;
 - Apoio ao utilizador na exploração dos programas informáticos.
- **Assegurar a proteção dos programas e da base de dados**
 - Implementação de mecanismos de proteção do sistema informático;
 - Controlo periódico dos sistemas e programas informáticos.
- O SRM:
 - **Reparar as instalações e equipamentos do CMN**
 - Montagem e desmontagem de equipamentos;
 - Reparação geral das instalações exteriores e interiores;
 - Manutenção preventiva e corretiva dos equipamentos.
 - **Gerir a frota automóvel do CMN**
 - Verificação do estado dos veículos;
 - Limpeza dos veículos;
 - Articulação e colaboração com a Direção de Transportes.
 - **Apoiar a manutenção dos equipamentos de eletromedicina**
 - Colaboração na certificação/calibração dos equipamentos de eletromedicina com a Repartição de Logística da DS;
 - Manutenção preventiva dos equipamentos de eletromedicina.
- No DSCP/ DSOC / DSOP/ DA Chefia:
 - **Supervisionar e coordenar.**

De seguida passe-se a enumerar as atividades finais, bem como a identificar os Centros de Custo em que são desenvolvidas.

- **Fornecer consultas** é a atividade que realiza as consultas ministradas no CMN, sendo desempenhadas nos Centros de Custo da SMG, SSO, SAAFP, SME, SR e SubPsi;
- **Garantir os cuidados de enfermagem** é a atividade que realiza tarefas de exames preliminares, preenche fichas médicas, administra os medicamentos

prescritos, presta apoio às consultas médicas e prepara os utentes para a realização de exames e análises, sendo realizadas nos Centros de Custo da SAMS, SMG e SAAFP;

- **Efetuar evacuações** tem como finalidade o transporte dos militares, militarizados e civis da Marinha quando estes se encontram impossibilitados por questões de saúde. É o Centro de Custo da SMG o responsável por diligenciar esta atividade;
- **Realizar exames complementares de diagnóstico e terapêutica** é da responsabilidade do Centro de Custo da SMCDT, onde se realizam exames e análises, a fim de complementar o diagnóstico clínico do utente.
- **Realizar tratamentos de reabilitação** é da incumbência do Centro de Custo da SR, onde se realizam tratamentos para a recuperação física do utente;
- **Inspeccionar a aptidão física** realiza-se no Centro de Custo da SAAFP. Esta atividade efetua todas as diligências para efetivar a aprovação da aptidão física dos militares e militarizados da Marinha.
- **Realizar ações de prevenção e promoção da saúde mental** é atribuída aos Centros de Custo da SubPsi e SIC, que realizam tarefas inerentes às estratégias de prevenção da saúde mental.
- **Vigiar e controlar a qualidade da água para consumo humano** está a cargo do Centro de Custo da SSA, onde se verifica a qualidade da água para consumo humano, tanto nas unidades navais, como nas unidades em terra;
- **Realizar aprontamento médico-sanitário** é atribuída ao Centro de Custo da SAMS, que efetua todos os procedimentos necessários aos aprontamentos médico-sanitários dos militares, militarizados e civis, que são destacados para missões operacionais;
- **Apoiar o treino e avaliação na área da saúde** é realizada pelo Centro de Custo da STA. Este Centro de Custo participa em ações de treino e avaliação no âmbito da saúde de várias unidades da Marinha.

A edificação do modelo obedeceu a um conjunto de estádios.

No primeiro estágio identificou-se os gastos incorporados e procedeu-se à sua reclassificação em gastos diretos e gastos indiretos.

No segundo estágio atribui-se os gastos diretos aos Centros de Custo (Operacionais e Auxiliares) e aos serviços de acordo com a sua utilização. Ainda se atribui o mesmo valor dos gastos diretos que foram afetos aos serviços às atividades finais, por forma a obter a informação mais credível dos custos das atividades. Os gastos indiretos são alocados aos Centros de Custo (Operacionais e Auxiliares), através de critérios de imputação.

No terceiro estágio, os custos correspondentes aos Centros de Custo Auxiliares são transferidos para os Centros de Custo Operacionais, através de critérios de imputação. Após esta operação, os Centros de Custo Operacionais encontram-se

custeados. Por forma a fornecer informação sobre os custos das atividades intermédias, transfere-se o custo dos Centros de Custo Auxiliares para as respetivas atividades, com o recurso a critérios de imputação.

No quarto estágio transfere-se o custo total dos Centros de Custo Operacionais, por um lado, para os serviços, por outro, para as atividades finais, com os respetivos critérios de imputação para uns e para outros.

A figura 5.1 demonstra o Modelo de Contabilidade de Gestão no CMN.

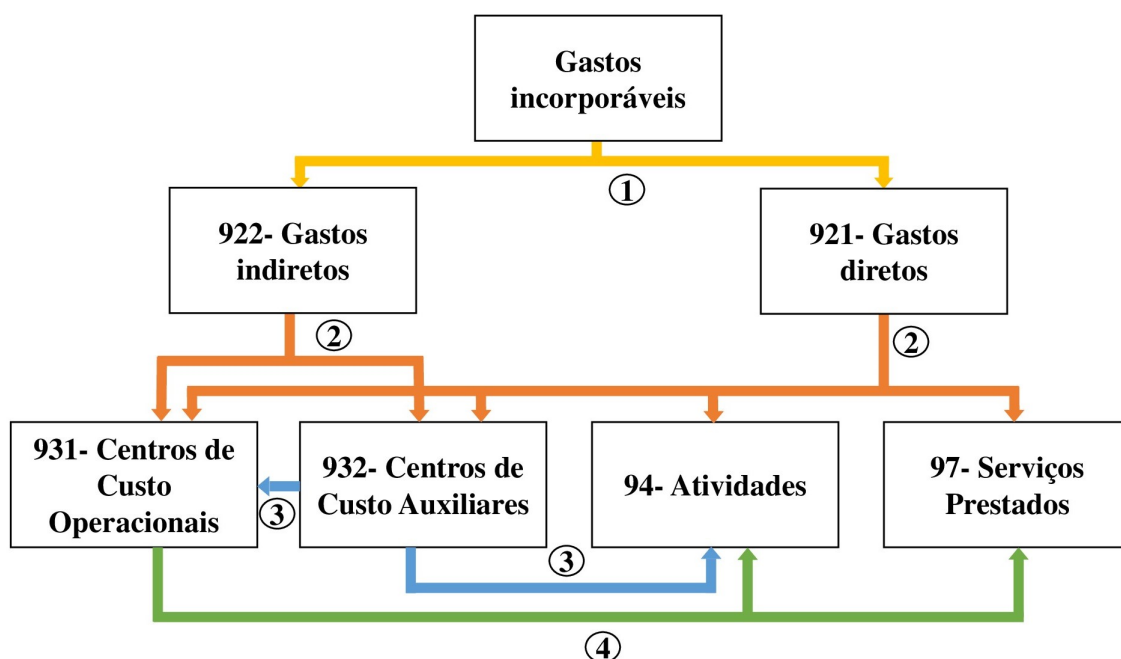


FIGURA 5.2: Modelo de Contabilidade de Gestão no CMN
Fonte: Elaboração própria

5.3 Tratamento de Dados

5.3.1 1º Estádio - Análise dos gastos incorporados

Neste estágio analisa-se os gastos refletidos (conta 916), que dizem respeito ao ano económico de 2019. Assim, procede-se à sua reclassificação em gastos diretos (conta 921) e gastos indiretos (conta 922). A reclassificação dos gastos encontra-se na figura 5.3.

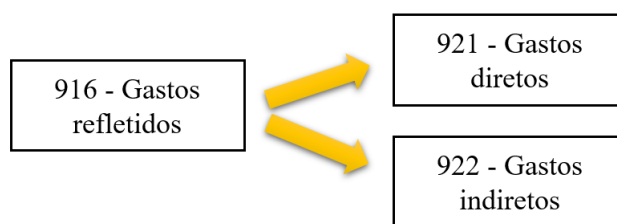


FIGURA 5.3: Reclassificação dos gastos
Fonte: Elaboração Própria

Por forma a compreender quais os gastos incorporados para a unidade do CMN foram analisados no âmbito da Superintendência do Pessoal os seguintes documentos: plano de atividades de 2019, RI e Diretiva Setorial. Ainda se realizou uma entrevista ao chefe do Serviço de Aprovisionamento e Património (SAP) da Superintendência do Pessoal-Divisão Administrativa e Financeira, conforme o apêndice C. Da análise efetuada definiu-se que os gastos incorporados no modelo apresentado advêm da Superintendência do Pessoal, DS e DLS, dado que o CMN está na dependência hierárquica destas unidades.

Na entrevista supramencionada obteve-se o valor dos gastos provenientes da Superintendência do Pessoal, incorporados no CMN, através do sistema de custeio racional. A Superintendência do Pessoal destinou 50% dos seus gastos incorporados para a área da educação e saúde. Estes gastos incorporados são considerados como gastos indiretos para a área da saúde e educação, na medida em que não foi identificado nenhum objeto de custo. Sendo assim, reparte-se os gastos por estas duas áreas, através do critério de imputação - o número de pessoas pertencentes a cada uma destas áreas. Sendo a área da saúde constituída por três entidades: DELFAR2, CMN e CMSH, o valor dos gastos indiretos imputados à área da saúde foram repartidos por estas três entidades, utilizando o mesmo critério de imputação.

A DS destinou 80% dos seus gastos incorporados para a área da saúde e a DLS destinou 50 %. Os gastos provenientes da DS e DLS afetos ao CMN são considerados como gastos indiretos (conta 922), por não se terem identificado diretamente com um único objeto de custo, apresentando-se os cálculos obtidos no apêndice G. Desta forma, estes gastos foram repartidos pelas três entidades de saúde, a DELFAR2, CMN e CMSH, usando o mesmo critério de imputação.

O CMN ainda incorporou gastos provenientes da DLS em medicamentos, dispositivos médicos, outros produtos de saúde e equipamentos médico-sanitários. Estes gastos são considerados diretos (conta 921), em virtude de se terem identificado com os serviços que os utilizaram.

Existe ainda, a incorporação de gastos pelo CMN relativamente aos vencimentos. Os vencimentos do pessoal são considerados como gastos diretos (conta 921) aos Centros de Custo, mas são considerados como gastos indiretos aos serviços (conta 922). Os vencimentos com pessoal que desempenham funções diretamente relacionadas com os objetos de custo deveriam ser-lhes atribuídos diretamente, no

entanto, tal processo não foi exequível, por não ser possível obter essa informação. A entidade dispõe dessa informação registrada apenas por unidades orgânicas, como tal, para o presente modelo considera-se que os vencimentos são atribuídos diretamente aos Centros de Custo.

No ano económico de 2019 foram adquiridos bens e serviços que são incorporados no presente modelo. Os gastos atribuídos diretamente aos Centros de Custo e aos serviços são considerados como gastos diretos (conta 921). No entanto, quando os gastos dos Centros de Custo são alocados para os serviços são considerados gastos indiretos (conta 922). Os que não foram identificados nem com os serviços, nem com os Centros de Custo, consideram-se gastos indiretos (conta 922).

Quanto aos gastos com as depreciações dos equipamentos apenas se obteve o valor total para o CMN, assim foram considerados como gastos indiretos (conta 922). As depreciações do edifício não foram consideradas no modelo, por não ter sido possível obter esse valor.

Os custos descritos no primeiro estágio encontram-se ilustrados no apêndice H.

5.3.2 2º Estádio - Atribuição dos gastos diretos e indiretos

Dos gastos diretos (conta 921), uns foram atribuídos aos serviços (conta 97) e outros aos Centros de Custo, através da conta 931 (Centros de Custo Operacionais) ou 932 (Centros de Custo Auxiliares), de acordo com a relação direta de utilização. Os gastos diretos referentes aos serviços são os mesmos que são atribuídos às atividades finais (conta 94). Assim, credita-se a conta 921 - Gastos diretos em contrapartida da conta 93 - Classificação Orgânica ou da conta 97 - custos dos serviços/conta 94 - atividades finais. A atribuição dos gastos diretos ocorre de acordo com a figura 5.4.

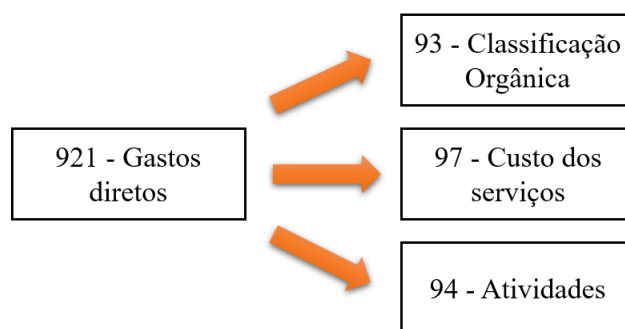


FIGURA 5.4: Atribuição dos gastos diretos
Fonte: Elaboração Própria

Os gastos com os vencimentos são atribuídos de forma direta aos Centros de Custo. A aquisição dos bens e serviços para o CMN são considerados como

gastos diretos no caso de se identificarem com o respectivo Centro de Custo ou serviço/atividade final recetor desta aquisição. Os medicamentos e apóritos são considerados como gastos diretos aos serviços/atividades finais. A atribuição dos gastos diretos encontra-se no apêndice I.

Os gastos indiretos (conta 922) são transferidos para a conta 931 (Centros de Custo Operacionais) ou 932 (Centros de Custo Auxiliares) através de critérios de imputação. Deste modo, credita-se a conta 922 - Gastos indiretos em contrapartida da conta 93 - Classificação Orgânica. A atribuição dos gastos indiretos ocorre de acordo com a figura 5.5.



FIGURA 5.5: Alocação dos gastos indiretos
Fonte: Elaboração Própria

Os gastos indiretos foram alocados aos Centros de Custo Operacionais e Auxiliares. Atribuí-se a cada um dos gastos indiretos o critério de imputação mais adequado para alocar esses gastos aos Centros de Custo utilizadores, na medida em que a NCP 27 sugere que se utilize critérios de imputação múltipla para a repartição dos gastos indiretos. A escolha de critérios de imputação deve ser um processo analisado de forma cuidadosa, para garantir o aumento da fiabilidade da informação, caso contrário, esta-se perante algum nível de subjetividade. Assim, a NCP 27 sugere que seja feita uma análise detalhada da relação entre os gastos indiretos e os respectivos Centros de Custo, por forma diminuir a probabilidade de erro no cálculo das atividades e dos serviços. A escolha errónea de critérios de imputação distorce o custo dos serviços e das atividades e, por sua vez, o custo da entidade.

Os gastos com a Superintendência do Pessoal, DS e DLS, os gastos com as aquisições de bens e serviços, assim como as depreciações de equipamentos não se identificam diretamente com um Centro de Custo ou com um serviço prestado, deste modo, são considerados como gastos indiretos.

Para se efetuar as transferências dos gastos indiretos para os Centros de Custo existiram dificuldades na obtenção de informação que permitisse utilizar os critérios de imputação mais adequados. Porém, recorreu-se aqueles que representam uma maior proximidade à realidade da entidade em estudo. A listagem seguinte apresenta os gastos indiretos e os critérios de imputação utilizados.

- **Material de escritório:** O critério de imputação utilizado é o número de pessoas por cada Centro de Custo, uma vez que todos os funcionários utilizam um *kit* de escritório para o desempenho das suas funções;
- **Aquisição de equipamentos:** O critério de imputação utilizado é os metros quadrados por Centro de Custo, isto porque, quanto maior é a área, maior

é o número de equipamentos dispostos nos espaços, conforme o verificado na entidade em estudo.

- **Limpeza e higiene:** O critério de imputação utilizado é a área por centro de custo, sendo que quanto maior for o espaço, maior será os gastos despendidos em limpezas e higiene.
- **Cafeteria:** Utilizou-se o critério de imputação do número de pessoas por centro de custo, uma vez que são os colaboradores do CMN os utilizadores da cafeteria;
- **Água:** Embora a água não seja considerada como um gasto para o CMN, existem gastos com a aquisição de material para distribuição de água e esgotos e gastos com o contrato de anuidade do aluguer da fonte de purificação de água. Para estes gastos utilizou-se o critério de imputação do número de pessoas por Centros de Custo, dado que quanto mais pessoas integrarem cada Centros de Custo, maior é o consumo de água;
- **Serviço de lavanderia:** O critério de imputação aplicado é o número de pessoas por Centro de Custo, pelo facto dos fardamentos utilizados pelos funcionários serem tratados neste serviços.
- **Comunicações:** Os gastos das comunicações são inerentes ao contrato com uma empresa de telecomunicações. Cada elemento dos recursos humanos é utilizador de equipamentos de comunicações para o exercício das suas funções, deste modo considera-se o critério de imputação o número de pessoas por Centros de Custo;
- **Eletricidade:** Em virtude de só existir um contador no CMN, utiliza-se os metros quadrado por Centros de Custo. Quanto maior é o espaço, maior a necessidade de utilização de eletricidade, aumentando assim o seu custo, tal como se identifica na entidade em estudo;
- **Depreciações de equipamentos:** Dos gastos com as depreciações de ativos fixos tangíveis provenientes da Contabilidade Financeira, não foi possível a obtenção de dados das depreciações do edifício, em virtude deste ser antigo e as suas depreciações não corresponderem ao valor real de mercado. Quanto às depreciações dos equipamentos opta-se pelo critério de imputação de metros quadrados por Centros de Custo, isto porque, quanto maior for o espaço do Centro de Custo, maior quantidade de equipamentos, de acordo com o verificado na entidade;
- **Gastos provenientes da Superintendência do Pessoal, DS e DLS:** Na distribuição destes gastos pelas três entidades de saúde (DELFAR, CMN e CMSH) utilizou-se o critério de imputação do número de pessoas por entidade. Para a redistribuição dos gastos indiretos pelos Centros de Custo do CMN, também se optou pelo critério do número de pessoas por Centros de Custo.

Assim, os critérios de imputação utilizados são o número de pessoas e a área por Centro de Custo. Todos os gastos indiretos são afetos a todos os Centros de Custo do CMN, na medida em que estes Centros de Custo são utilizadores destes

recursos. A tabela resume os critérios de imputação e quais os Centros de Custo recetores destes gastos.

TABELA 5.1: Identificação dos critérios de imputação dos gastos indiretos

Gastos indiretos	Crítérios de imputação	Centro de Custo recetor
Material de escritório	N.º de pessoas por centro de custo	Todos
Aquisição de equipamentos	Área por centro de custo	Todos
Limpeza e higiene	Área por centro de custo	Todos
Cafetaria	N.º de pessoas por centro de custo	Todos
Água	N.º de pessoas por centro de custo	Todos
Serviço de lavanderia	N.º de pessoas por centro de custo	Todos
Comunicações	N.º de pessoas por centro de custo	Todos
Eleticidade	Área por centro de custo	Todos
Depreciações de equipamentos	Área por centro de custo	Todos
Gastos provenientes da Superintendência do Pessoal, DS e DLS	N.º de pessoas por centro de custo	Todos

Fonte: Elaboração Própria

A transferência dos gastos indiretos para os Centros de Custo Operacionais e Auxiliares encontra-se no apêndice I. Após esta transferência obtém-se o custo total dos Centros de Custo Auxiliares.

5.3.3 3º Estádio - Alocação dos custos dos Centros de Custo Auxiliares para os Centros de Custo Operacionais

Os custos dos Centros de Custo Auxiliares (conta 932) foram imputados, através de critérios de imputação, aos Centros de Custo Operacionais (conta 931) utilizadores dos respetivos custos, conforme a figura 5.6.



FIGURA 5.6: Alocação dos Centros de Custo Auxiliares para os Centros de Custo Operacionais

Fonte: Elaboração Própria

Os custos da Secretaria, SAAF e SI transferiram-se para os Centros de Custo Operacionais, com a utilização do critério de imputação do número de pessoas por Centros de Custo. A atribuição deste critério deve-se ao facto de todas pessoas que desenvolvem a sua atividade nos Centros de Custo Operacionais serem utilizadoras dos serviços desempenhados pelos Centros de Custo Auxiliares.

Os Centros de Custo da SGU e da RG desenvolvem tarefas de apoio às ações clínicas prestadas aos utentes. Desta forma, os custos destes Centros de Custo são transferidos para todos os Centros de Custos Operacionais, exceto ao da Direção, por este não desenvolver ações clínicas. Assim, utiliza-se o critério de imputação do número de ações clínicas por Centro de Custo.

A SRM transfere os seus custos conforme as ações de manutenção desenvolvidas pelos Centros de Custo Operacionais, no entanto, o CMN não é detentor dos registos destas ações. O critério de imputação que mais se adaptou a esta mensuração foi a área utilizada por Centro de Custo, ou seja, os Centros de Custo Operacionais acabam por ter mais encargos com a manutenção, quanto maior for a área do Centros de Custo, de acordo com as informações obtidas em entrevista (apêndice E).

Os custos dos Centros de Custo do DSCP, DSOC e DSOP - Chefia são distribuídos pelos Centros de Custo Operacionais dos quais estes dependem, de acordo com o organograma da entidade. O critério de imputação que se revela mais adequado para esta situação é a divisão dos custos de forma proporcional pelos Centros de Custo utilizadores.

O Centro de Custo DA - Chefia desenvolve tarefas de supervisão e coordenação aos Centros de Custo Auxiliares (Secretaria, SGU, RG, SAAF, SI e SRM) que, por sua vez, estes existem para prestar apoio ao trabalho desenvolvido pelos Centros de Custo Operacionais, com a exceção da CMN - Direção. Assim sendo, o custo do Centro de Custo DA - Chefia é transferido pelo critério de imputação da divisão dos custos de forma proporcional pelos Centros de Custo utilizadores.

A tabela 5.2 apresenta o resumo dos critérios de imputação utilizados.

TABELA 5.2: Critérios para a alocação dos Centros de Custo Operacionais para os Centros de Custo Auxiliares

Centro de Custo Auxiliar	Critérios de imputação	Centro de Custo Operacional (recetor)
Secretaria	N.º de ações clínicas por centro de custo	Todas
SGU	N.º de ações clínicas por centro de custo	Todas, exceto CMN - DIR
RG	N.º de ações clínicas por centro de custo	Todas, exceto CMN - DIR
SAAF	N.º de pessoas por centro de custo	Todas
SI	N.º de pessoas por centro de custo	Todas
SRM	Área por centro de custo	Todas
DSCP - Chefia	Divisão pelos centros de custo	SMG, SMCDDT e SSO
DSOC - Chefia	Divisão pelos centros de custo	SAAFP, SME, SR, SSA e SP
DSOP - Chefia	Divisão pelos centros de custo	SAMS, STA e SIC
DA - Chefia	Divisão pelos centros de custo	Todas, exceto CMN - DIR

Fonte: Elaboração própria

A alocação dos gastos dos Centros de Custo Auxiliares para os Centros de Custo Operacionais encontra-se no apêndice J.

De seguida, transfere-se os custos dos Centros de Custo Auxiliares (conta 932) para as atividades intermédias (conta 94) aí desenvolvidas, conforme figura 5.7.



FIGURA 5.7: Alocação das Centros de Custo Auxiliares para as atividades intermédias

Fonte: Elaboração Própria

Para identificar os critérios de imputação mais adequados para transferir os custos dos Centros de Custo Auxiliares para as atividades intermédias realizou-se uma entrevista ao Chefe do DA do CMN, conforme o apêndice E. Desta forma

percebeu-se que o critério de imputação da percentagem das horas despendidas por cada atividade é o mais indicado e adaptava-se a todos os Centros de Custo. Cada Centro de Custo despende de tempos diferentes na realização das suas atividades, assim analisou-se o tempo que os responsáveis despendiam na realização de cada atividade. Deste modo obtém-se o valor do custo de cada atividade intermédia, conforme apêndice J.

5.3.4 4º Estádio - Alocação dos custos dos Centros de Custo Operacionais para os objetos de custeio

A obtenção dos custos dos serviços resultam do somatório dos gastos diretos e dos custos resultantes dos Centros de Custo Operacionais. A transferência dos custos dos Centros de Custo Operacionais (conta 931) para os serviços (conta 97) é efetuada com o recurso a critérios de imputação, conforme a figura 5.8.



FIGURA 5.8: Alocação dos custos dos Centros de Custo Operacionais para os objetos de custeio
Fonte: Elaboração Própria

Cada Centro de Custo Operacional desempenha serviços específicos. Para alocar os custos dos Centros de Custo Operacionais para os serviços recetores utiliza-se critérios de imputação, conforme o apêndice K.

Em virtude de se ter conhecimento do número fixo de pessoas que desempenham funções em cada um dos serviços do SMG, SAAFP, SR, SubPsi e SAMS utiliza-se como critério de imputação o número de pessoas por serviço. No SMG considera-se dois enfermeiros para atendimentos de enfermagem, dois para as evacuações e as funções de um médico são repartidas de igual forma para as consultas de Clínica Geral e Medicina no Trabalho. A SAAFP detém três enfermeiros que realizam atendimentos de enfermagem e dois médicos para realizarem consultas e inspeções médico-sanitárias. Na SR existe um médico destinado à realização de consultas de Fisiatria e quatro fisioterapeutas para as sessões de fisioterapia. Quanto às tarefas desenvolvidas na SubPsi existem dois psicólogos afetos a esta subunidade, que desempenham consultas de Psicologia e atividades de psicologia. Na SAMS considera-se um médico para a realização de aprontamentos médico-sanitários e três enfermeiros para o atendimentos de enfermagem.

Nos restantes Centros de Custo utilizou-se o critério de imputação referente à quantidade de ações aí desenvolvidas, pelo facto de se ter o conhecimento dessa quantidade e, por outro lado, existir uma maior homogeneidade nos serviços prestados.

É de salientar que a existência de determinados serviços dependem da prestação de outros serviços. Para a realização de um serviço de prontuário médico-sanitário e de inspeção médico-sanitária necessitam de realizar um exame de cardiopneumologia, radiologia, análise clínica e uma consulta de inspeção de Saúde Oral. Deste modo, os custos dos exames e das consultas são transferidos para os serviços que os utilizaram, de acordo com os cálculos efetuados na tabela 17.2 do apêndice K. A tabela 5.3 demonstra os critérios de imputação para alocar os custos dos Centros de Custo Operacionais aos serviços.

TABELA 5.3: Critérios de imputação para alocar os custos dos Centros de Custo Operacionais aos serviços

Centros de Custo Operacionais	Critério de imputação	Serviços Recetores
SMG	N.º de pessoas por serviço	Consulta de Clínica Geral, atendimento de enfermagem, evacuação e consulta de Medicina no Trabalho
SMCDT	N.º de exames realizados	Exame toxicológico, audiológico, cardiopneumologia, radiologia e análise clínica
SSO	N.º de consultas realizadas	Consulta de Saúde Oral e Inspeção de Saúde Oral
SAAFP	N.º de pessoas por serviço	Inspeção médico-sanitárias, consulta de Cardiologia, Urologia, Saúde da Mulher e Oftalmologia e atendimento de enfermagem .
SME	N.º de consultas realizadas	Consulta de Medicina do Exercício
SR	N.º de pessoas por serviço	Consulta de Fisiatria e Sessão de fisioterapia
SSA	N.º de análises de água efetuadas	Análise de água
SubPsi	N.º de pessoas por serviço	Consulta de Psicologia e atividade de psicologia
SAMS	N.º de pessoas por serviço	Prontuário médico-sanitário e vacinação
STA	N.º de ações operacionais	Atividade operacional
SIC	N.º de ações de psicologia	Atividade de psicologia

Fonte: Elaboração Própria

Para além disto foi possível obter os custos das atividades finais. Estes custos resultaram do somatório dos seus gastos diretos e dos custos dos Centros de Custo Operacionais para que eles contribuam. Assim, para alocar os custos dos Centros de Custo Operacionais (conta 931) para as atividades finais (conta 94), utilizou-se critérios de imputação, conforme figura 5.9.



FIGURA 5.9: Alocação dos custos dos Centros de Custo Operacionais para as atividades finais

Fonte: Elaboração Própria

Os Centros de Custo Operacionais concorrem para atividades finais específicas. Para alocar os custos dos Centros de Custo Operacionais para as atividades recetores utilizam-se os mesmos critérios de imputação aplicados nos serviços, conforme a tabela 5.4.

TABELA 5.4: Critérios de imputação para alocar os Centros de Custo Operacionais às atividades finais

Centros de Custo Operacionais	Critério de imputação	Atividades Recetores
SMG	N.º de pessoas por atividade	Realizar consultas, garantir cuidados de enfermagem e efetuar evacuações
SMCDT	N.º de exames realizados	Realizar exames complementares de diagnóstico e terapêutica
SSO	N.º de consultas realizadas	Realizar consultas
SAAFP	N.º de pessoas por atividade	Realizar consultas, inspecionar a aptidão física e garantir os cuidados de enfermagem
SME	N.º de consultas realizadas	Realizar consultas
SR	N.º de pessoas por atividade	Realizar consultas e realizar tratamentos de reabilitação
SSA	N.º de análises de água efetuadas	Vigiar e controlar a qualidade da água para o consumo humano

5.4. Apresentação e análise dos resultados

SubPsi	N.º de pessoas por atividade	Realizar consultas e realizar práticas de prevenção e promoção de saúde mental
SAMS	N.º de pessoas por atividade	Realizar prontuários médico-sanitários e garantir os cuidados de enfermagem
STA	N.º de ações operacionais	Apoiar o treino e avaliação na área da saúde
SIC	N.º de ações de psicologia	Realizar práticas de prevenção e promoção da saúde mental

Fonte: Elaboração Própria

A atividade de inspecionar a aptidão física e de realizar prontuário médico-sanitário são utilizadoras das atividades de realizar consultas e de realizar exames complementares de diagnóstico e terapêutica. Assim, os custos das segundas atividades devem ser transferidos para as primeiras, consoante a sua utilização, de acordo com os cálculos efetuados na tabela 17.4 do apêndice K. O apêndice K apresenta a alocação dos custos dos Centros de Custo Operacionais às atividades finais.

5.4 Apresentação e análise dos resultados

Nesta secção serão apresentados e analisados os resultados do desenvolvimento do modelo nos seus diferentes estádios.

No primeiro estádio identificou-se o valor total (2 966 976 €) dos gastos incorporados, 3% são considerados gastos diretos e 97% gastos indiretos aos serviços, conforme figura a 5.10.

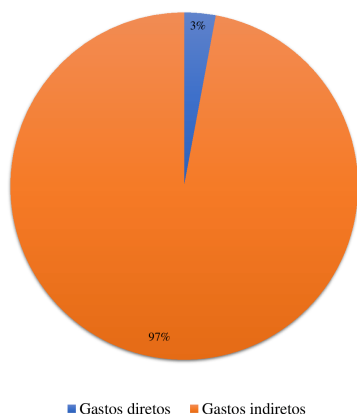


FIGURA 5.10: Gastos incorporados
Fonte: Elaboração própria

Do total dos gastos diretos (86 870,56 €), a aquisição de bens (41%) e apósitos (27%) são os gastos que mais consumidos pelos serviços, indispensáveis para o cumprimento da missão, conforme a figura 5.11.

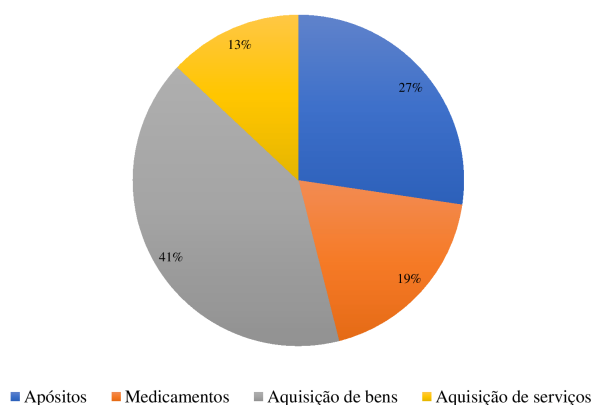


FIGURA 5.11: Total de gastos diretos
Fonte: Elaboração própria

Do total dos gastos indiretos (2 880 106 €), 60 % são atribuídos aos vencimentos que apresentam a maior expressão, em virtude do CMN ser uma entidade prestadora de serviços e, como tal, os recursos humanos são fundamentais para o desenvolvimento das funções da entidade, conforme figura 5.12. Os gastos com os vencimentos são atribuídos diretamente aos Centros de Custo, dado que a informação existente no CMN apresenta-se organizada por Centros de Custo e, por outro lado, não foi possível ter o conhecimento da relação direta existente entre os recursos humanos e os serviços prestados. Assim, consideram-se gastos diretos aos Centros de Custo, sendo que para o cálculo dos serviços são gastos indiretos.

De notar que os gastos com as aquisições de bens e serviços que não se reconheceu diretamente com os serviços, são considerados como gastos indiretos, na medida em que foram atribuídos, primeiramente, aos centros de custo e, posteriormente, alocados aos serviços.

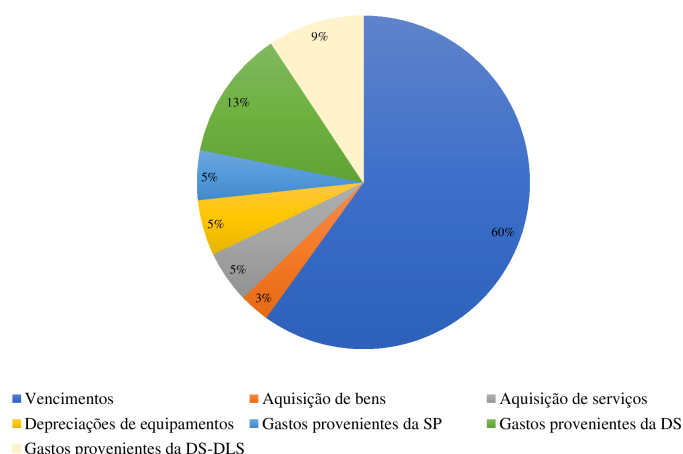


FIGURA 5.12: Total de gastos indiretos
Fonte: Elaboração própria

No segundo estágio, os gastos diretos são atribuídos aos Centros de Custo e serviços/atividades finais e os gastos indiretos são alocados aos Centros de Custo. Os gastos diretos atribuídos aos Centros de Custo são considerados, para efeitos de cálculo dos serviços/atividades finais, como gastos indiretos.

Da análise dos gastos diretos e indiretos pelos vários Centros de Custo verifica-se que a SSO é a que consumiu maiores recursos (339 343 €) tanto diretos, como indiretos, em contrapartida do Centro de Custo SME. O principal fator desta diferenciação deve-se ao facto deste Centro de Custo ter um maior número de pessoas a exercer funções, aumentando os gastos com os vencimentos (gastos diretos). O aumento dos gastos indiretos deve-se à frequente utilização do critério de imputação do número de pessoas por Centro de Custo.

Numa análise direccionada para os gastos dos Centro de Custo Auxiliares, a RG apresenta maiores gastos diretos e indiretos. Os gastos diretos, devido ao elevado custo com os vencimentos e os gastos indiretos, pelo facto de neste centro de custo existir um número elevado de colaboradores e uma maior área, critérios de imputação utilizados.

Importa ainda referir que a SRM é o Centro de Custo Auxiliar que apresenta uma maior diferença entre os seus gastos diretos e indiretos em relação a todos Centro de Custo (apêndice I). Os gastos diretos são mais elevados por este Centro de Custo necessitar de muitos recursos materiais e por recorrer a serviços externos para o desenvolvimento das suas atividades. Os gastos indiretos são mais reduzidos, por ter um número reduzido de colaboradores e uma menor área, critérios de imputação utilizados.

A figura 5.13 indica o total de gastos diretos e indiretos por Centro de Custo.

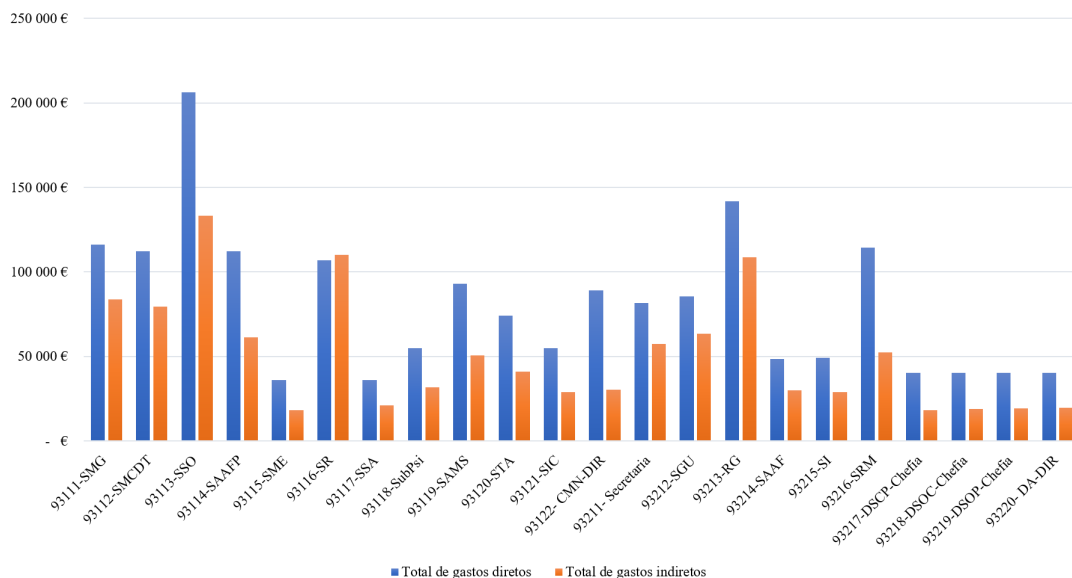


FIGURA 5.13: O total de gastos diretos e indiretos por Centro de Custo
Fonte: Elaboração própria

No que respeita aos gastos diretos atribuídos aos serviços é possível verificar que as consultas de Saúde Oral e de inspeção de Saúde Oral apresentam uma diferença significativa em relação aos restantes serviços, pelo facto de se ter adquirido bens e serviços, com custos significativos. Do total de gastos diretos atribuídos às atividades finais (86 871 €) é perceptível que a atividade de realizar consultas foi a maior consumidora de gastos diretos e, a seguir, a atividade de realizar exames complementares de diagnóstico e terapêutica, dado que existe uma grande diversidade de consultas e exames fornecidos por esta entidade, conforme o apêndice I.

No terceiro estágio procede-se à alocação dos custos dos Centros de Custo Auxiliares para as atividades intermédias e para os Centros de Custo Operacionais, conforme apêndice K.

Como se verificou no estágio anterior, os Centros de Custo Auxiliares da RG e da SRM eram os que apresentavam maiores custos, assim tornou-se pertinente identificar quais as atividades aí desenvolvidas que influenciam estes custos, conforme figura 5.12.

5.4. Apresentação e análise dos resultados

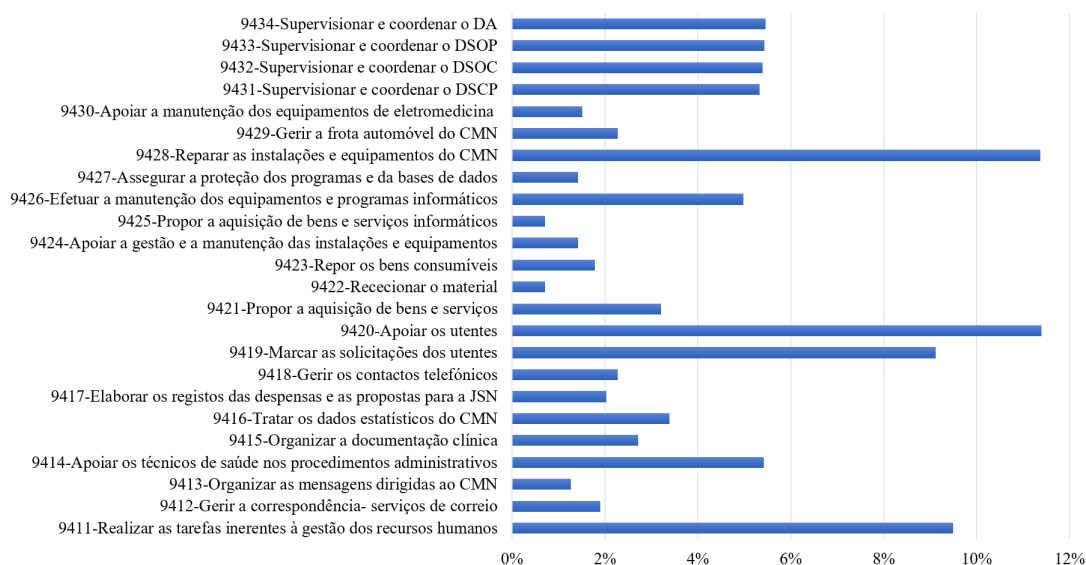


FIGURA 5.14: O total de gastos por atividades intermédias
Fonte: Elaboração própria

Do total dos custos das atividades intermédias (1 098 837 €), as que apresentam maiores custos são as atividades: apoiar os utentes (11%), a atividade marcar as solicitações dos utentes (9 %) e a atividade de reparar as instalações equipamentos do CMN (11%).

No intuito de obter uma gestão financeira mais eficaz, poderá recorrer-se a alternativas para redução dos custos destas atividades. Para a atividade apoiar os utentes, como alternativa ao método existente, poder-se-á instalar um sistema automático de admissão aos utentes. Estes identificariam-se através da introdução do Número de Identificação Individual, onde se atribuiria uma senha com a indicação da ordem de atendimento e com a identificação do gabinete para onde o utente teria de se dirigir. Mesmo que isto signifique um investimento inicial, no futuro traria benefícios na gestão do CMN, tais como: maior disponibilidade no atendimento telefónico; redução dos tempos de espera dos utentes; diminuição do número de pessoas a exercer tal função; e o tempo que estes despendem na realização desta atividade. Para atividade de marcar as solicitações dos utentes aponta-se também como alternativa a criação de um sistema de marcação de consultas *online*, através do Portal da Marinha na *Intranet*. Este sistema contribuiria para uma maior disponibilidade no agendamento de consultas 24h/dia, permitindo uma melhor organização destes agendamentos e, também poder-se-á reduzir o número de pessoas a exercer esta função, bem como o tempo que estas despendem.

A atividade de reparar as instalações e equipamentos do CMN referente ao Centro de Custo Auxiliar da SRM apresenta maiores custos, uma vez que esta atividade necessita de materiais para a manutenção, tanto das instalações, como dos equipamentos e, ainda existem manutenções que recorrem à prática de *outsourcing*, encarecendo a realização desta atividade.

Após a obtenção do custo final dos Centros de Custo Operacionais (2 880 106 €), a SSO representa 18% desses custos, continuando a verificar-se que é o Centro de Custo que acarreta maiores custos, em oposição do Centro de Custo da SME (3%), conforme figura 5.15. Por conseguinte, neste estágio os critérios de imputação utilizados influenciaram a continuidade do elevado custo da SSO, por dispor de um maior número de pessoas a desempenharem funções, uma área relevante e um elevado número de consultas realizadas, em relação aos restantes.

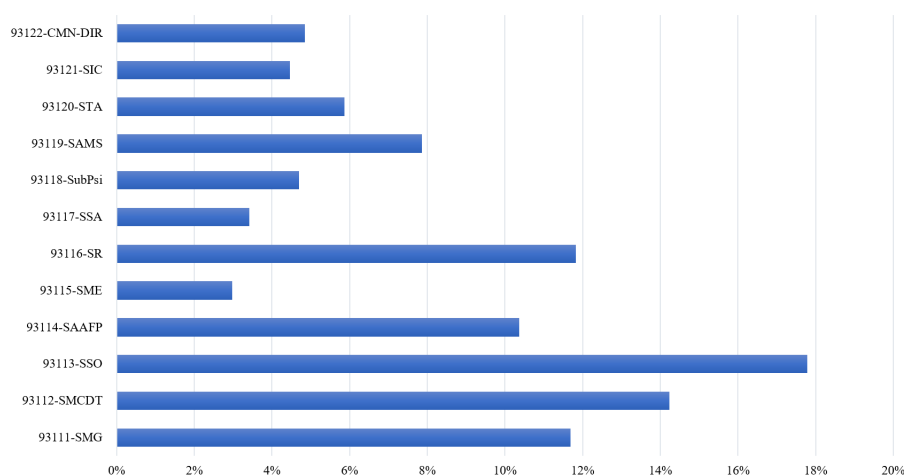


FIGURA 5.15: O total de gastos por Centros de Custo

Fonte: Elaboração própria

No quarto estágio procede-se à alocação dos custos dos Centros de Custo Operacionais para atividades finais e serviços.

As atividades finais de inspecionar a aptidão física e de realizar aprontamento médico-sanitários dependem da realização de outras atividades finais (realizar exames complementares de diagnóstico e terapêutica e realizar consultas). Dado que são receptoras dos custos de outras atividades, apresentam um custo unitário elevado.

Ainda é possível constatar que as atividades de realizar práticas de prevenção e promoção da saúde mental e de apoiar o treino e avaliação na área da saúde são as que têm maior peso nos custos da entidade, devido à realização das mesmas decorrerem num espaço temporal superior às restantes atividades. Isto significa que, o tempo para realizar estas atividades é prolongado e variável (pode decorrer num dia ou em vários dias).

5.4. Apresentação e análise dos resultados

A tabela 5.5 indica a obtenção dos custos unitários das atividades finais.

TABELA 5.5: Obtenção do custo unitário das atividades finais

Atividades finais	Custo total	Unidade de medida	Ano 2019	Custo unitário
9401 - Realizar consultas	673 239 €	N.º de consultas realizadas	11222	60 €
9402 - Garantir os cuidados de enfermagem	509 077 €	N.º de consultas realizadas	7173	71 €
9403 - Efetuar evacuações	152 350 €	N.º de vacinas realizadas	72	2 116 €
9404 - Realizar exames complementares de diagnóstico e terapêutica	92 669 €	N.º de exames realizados	3577	26 €
9405 - Realizar tratamentos de reabilitação	293 980 €	N.º de sessões realizadas	3079	95 €
9406 - Inspeccionar a aptidão física	444 791 €	N.º de inspeções realizadas	2954	151 €
9407 - Realizar práticas de prevenção e promoção da saúde mental	210 039 €	N.º de atividades de psicologia realizadas	99	2 122 €
9408 - Vigiar e controlar a qualidade da água para consumo humano	114 328 €	N.º de análises de água efetuadas	1142	100 €
9409 - Realizar aprontamentos médico-sanitários	292 063 €	N.º de aprontamentos realizados	1603	182 €
9410 - Apoiar o treino e avaliação na área da saúde	184 441 €	N.º de atividades operacionais realizadas	138	1 337 €

Fonte: Elaboração Própria

De seguida, apura-se o custo unitário dos serviços prestados pelo CMN.

Relativamente, às consultas, a de Medicina do Exercício apresenta um peso elevado, dado que o Centro Custo Operacional de que depende apenas tem encargos com este serviço e, ainda, acresce o facto de se realizarem em menor quantidade. A consulta de Saúde da Mulher também apresenta um custo unitário relativamente elevado face às restantes. Isto porque Centros de Custo a que corresponde possui valores elevados face ao número de serviços que presta e os gastos fixos mantêm-se independentemente do número dos serviços prestados, encarecendo este serviço. Em oposição, a consulta de Clínica Geral apresenta um custo unitário relativamente baixo, devido ao facto de esta depender de pouco recursos para a sua realização.

Os exames e análises complementares de diagnóstico e terapêutica apresentam no seu custo unitário um diferencial pouco significativo, que se deve apenas à diferença dos seus gastos diretos.

Importa ainda referir que os serviços de aprontamento médico-sanitário e a inspeção médico-sanitária apresentam custos elevados, na medida em que estes serviços para serem concretizados dependem da realização de um de exame de cardiopneumologia, radiologia, análise clínica e de uma consulta de inspeção de Saúde Oral. A tabela 5.6 indica os custos unitários dos serviços.

TABELA 5.6: Obtenção do custo unitário dos serviços

Serviços	Custo total	Unidade de medida	Ano 2019	Custo unitário
9701 - Aprontamento médico-sanitário	300 900 €	N.º de aprontamentos médico-sanitários	1603	188 €
9702 - Atendimento de enfermagem	500 931 €	N.º de atendimentos de enfermagem	7173	70 €
9703 - Atividade operacional	176 296 €	N.º de atividades operacionais	138	1 278 €
9704 - Atividade de psicologia	201 894 €	N.º de atividades de psicologia	99	2 039 €
9705 - Consulta de Clínica Geral	40 177 €	N.º de consultas realizadas	4253	9 €
9706 - Evacuação	144 205 €	N.º de evacuações realizadas	72	2 003 €
9707 - Exame toxicológico	29 658 €	N.º de exames realizados	856	35 €
9708 - Exame audiológico	58 533 €	N.º de exames realizados	1774	33 €
9709 - Exame de cardiopneumologia	16 086 €	N.º de exames realizados	628	26 €
9710 - Análise clínica	327 €	N.º de exames realizados	13	25 €
9711 - Exame de radiologia	7 940 €	N.º de exames realizados	306	26 €
9712 - Consulta de Saúde Oral	178 787 €	N.º de consultas realizadas	2323	77 €
9713 - Inspeção de Saúde Oral	49 352 €	N.º de consultas realizadas	689	72 €
9714 - Consulta de Cardiologia	30 474 €	N.º de consultas realizadas	174	175 €
9715 - Inspeção médico-sanitária	467 941 €	N.º de inspeções realizadas	2954	158 €
9716 - Consulta de Medicina do Trabalho	39 669 €	N.º de consultas realizadas	311	128 €
9717 - Consulta de Urologia	30 160 €	N.º de consultas realizadas	654	46 €

5.4. Apresentação e análise dos resultados

9718 - Consulta de Oftalmologia	31 165 €	N.º de consultas realizadas	847	37 €
9719 - Consulta de Saúde da Mulher	29 949 €	N.º de consultas realizadas	74	405 €
9720 - Consulta de Medicina do Exercício	92 310 €	N.º de consultas realizadas	190	486 €
9721 - Consulta de Fisiatria	74 489 €	N.º de consultas realizadas	565	132 €
9722 - Sessão de fisioterapia	285 835 €	N.º de sessões realizadas	3079	93 €
9723 - Análise de água	106 183 €	N.º de análises de água efetuadas	1142	93 €
9724 - Consulta de Psicologia	73 718 €	N.º de consultas realizadas	1142	65 €

Fonte: Elaboração própria

Apesar da NCP 27 não obrigar a existência do plano de contas da Classe 9, reconhece que este é um elemento facilitador para divulgar a informação contabilística proveniente da Contabilidade de Gestão, onde se regista todo o processo de apuramento de gastos por objetos de custeio. Deste modo recorre-se ao plano de contas da Classe 9 para ser aplicado na entidade em estudo, conforme apêndice L.

Da apresentação e análise dos resultados afere-se que:

- A identificação das atividades e o cálculo dos seus custos constitui-se como uma mais-valia para o modelo, permitindo efetuar uma análise crítica das atividades e fornecer informação pertinente aos gestores para a tomada de decisão (alteração do funcionamento da atividade, eliminação da atividade ou mesmo reforçar as atividades que acrescentam valor à entidade);
- Apesar da escolha dos critérios de imputação ter em conta uma maior proximidade da relação causa-efeito, não deixa de estar subjacente algum grau de subjetividade na obtenção dos custos dos serviços, atividades intermédias e atividades finais;
- Os gastos com os vencimentos do pessoal apresentam uma grande relevância no valor final dos custos dos serviços e atividades, dada a importância dos recursos humanos na prestação de serviços do CMN;
- A existência de um peso significativo de gastos indiretos na entidade implica a transferência de um elevado custo para os objetos de custo, com recurso a critérios de imputação, podendo influenciar a informação contabilística produzida.

Após o estudo da entidade e a realização das entrevistas constatou-se que o facto de a Contabilidade Gestão não estar implementada no CMN, tal como identificado na revisão da literatura, prende-se com:

- Atraso na utilização efetiva do módulo de Contabilidade de Gestão (*CO-Controlling*) do SIGDN;
- A recente obrigação por parte do TC em prestar informação acerca da Contabilidade de Gestão;
- Dificuldades na escolha de bases de repartição para imputar os vários custos indiretos;
- Falta de formação do pessoal;
- Inexistência de um sistema interno de controlo de gestão;
- Resistência à mudança.

Conclusão

A necessidade de modernizar a gestão pública e os sistemas contabilísticos, de acordo com os princípios e metodologias da NPG e, por outro lado, as várias lacunas identificadas na CP constituíram-se fatores fundamentais na alteração do Sistema Contabilístico Público pelo Estado Português. Esta alteração materializa-se com a implementação legal do SNC-AP, definido pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro e com a aplicação da Lei n.º 151/2015 de 11 de setembro, a LEO. Deste modo, existe a obrigatoriedade legal por parte de todos os organismos da administração central, regional e local em aplicar o normativo em vigor, onde a Marinha se inclui.

Sendo a Contabilidade de Gestão um dos subsistemas contabilísticos previstos no SNC-AP, a NCP 27 vem estabelecer um conjunto de requisitos e linhas orientadoras para o desenvolvimento da Contabilidade de Gestão nas AP. Esta norma aponta o subsetor da saúde, entre outros, como prioritários na implementação da Contabilidade de Gestão.

A presente investigação teve como propósito a edificação de um modelo de Contabilidade de Gestão aplicado a uma das entidades de saúde da Marinha, nomeadamente, o CMN, com a finalidade de contribuir para a efetiva implementação da Contabilidade de Gestão nas AP. Apesar de existir um modelo de Contabilidade de Gestão para determinar os custos do subsetor de saúde na Marinha, não existe um modelo específico para o CMN.

No sentido de uma melhor compreensão da temática da Contabilidade de Gestão nas AP estudou-se, do ponto de vista teórico, a evolução da CP em Portugal, desde a aprovação da Lei das Bases da Contabilidade Pública até ao momento atual, em que vigora o referencial contabilístico SNC-AP. À posteriori, direcionou-se o estudo para a norma específica da Contabilidade de Gestão (NCP 27), que resultou no conhecimento dos requisitos gerais para a apresentação, estrutura e desenvolvimento da Contabilidade de Gestão, bem como os requisitos mínimos obrigatórios relativos ao seu conteúdo e à divulgação nas entidades públicas. Adicionalmente, tornou-se pertinente efetuar uma análise da aplicabilidade da Contabilidade de Gestão na Marinha, com vista a compreender o impacto da implementação do SNC-AP na organização.

Após a revisão da literatura definiu-se a metodologia e os métodos de investigação para a prossecução dos objetivos delineados na presente investigação. A metodologia adotada teve por base os princípios orientadores do «Manual de Investigação em Ciências Sociais», descrita por Campenhoudt e Quivy (2005). Os métodos de investigação utilizados no presente estudo seguem uma estratégia de investigação do tipo misto e desenho de pesquisa do estudo de caso.

A aplicação do estudo de caso implicou o conhecimento minucioso da estrutura orgânica, do funcionamento e dos processos desenvolvidos pela entidade de saúde pertencente à Marinha. Para tal, realizou-se entrevistas, reuniões informais,

observações *in loco* e acedeu-se a normativos legais e a documentos informativos relacionados com a entidade em estudo.

A partir da revisão bibliográfica associada aos métodos de recolha de informação analisou-se a aplicabilidade da Contabilidade de Gestão na Marinha. A organização reconheceu a importância desta ferramenta, com vista à aplicação eficiente e eficaz dos recursos e à necessidade de acrescentar valor para a organização. A Marinha desenvolveu um modelo de Contabilidade de Gestão baseado no MSH, em 2008, no entanto, este não foi implementado. Com a entrada em vigor do SNC-AP, a organização intensificou esforços no sentido de efetivar esta ferramenta de carácter obrigatório, com especial relevo para as unidades do setor da educação e da saúde. Assim, em 2019, a organização desenvolveu modelos de Contabilidade de Gestão nos referidos setores, com vista a dar resposta aos requisitos explanados na NCP 27. Nesta fase foi possível dar resposta à QD1, «Qual o estado atual da Contabilidade de Gestão na Marinha?», equacionada no capítulo 2.

Seguindo as diretrizes do método de estudo de caso deu-se continuidade à investigação, direcionando-a para a entidade do CMN. Do conhecimento obtido da estrutura orgânica, do reconhecimento dos serviços prestados e como estes se interrelacionam, bem como da forma como a informação se encontra organizada na entidade, resultou a escolha do sistema e do método de custeio que melhor se adequam à realidade da entidade em análise. Assim, selecionou-se o sistema de custeio total e racional e o MSH, adotando algumas características do método ABC, nomeadamente o reconhecimento e o apuramento dos custos das atividades. A informação resultante das atividades permite obter informação pertinente à tomada de decisão dos gestores, constituindo-se uma mais-valia ao presente modelo. Face ao exposto foi exequível responder à QD2 «Qual o modelo de Contabilidade de Gestão que melhor se adequa à entidade do CMN?», analisada no capítulo 5 da presente investigação.

O propósito da edificação do modelo de Contabilidade de Gestão conduziu: à identificação de Centros de Custo operacionais e auxiliares, de acordo com a estrutura organizacional; ao reconhecimento das atividades desenvolvidas nos Centros de Custo e; à apresentação dos objetos de custeio da entidade.

A edificação do modelo processou-se em quatro estádios. Inicialmente, reconheceu-se os gastos incorporados, reclassificando-os em gastos diretos e indiretos. Seguidamente, os gastos diretos atribuíram-se aos Centros de Custo e aos objetos de custeio/atividades finais e os gastos indiretos foram alocados aos Centros de Custo, com o recurso a critérios de imputação que refletiam uma melhor relação causa-efeito. Após este processo transferiu-se os custos dos Centros de Custo Auxiliares para os Centro de Custo Operacionais/atividades intermédias. Por último, alocou-se os custos dos Centros de Custo Operacionais para os objetos de custo/atividades finais. Desta forma, considera-se como abordada a QD3 «Quais os procedimentos a tomar para a edificação de um modelo de Contabilidade de Gestão no CMN?».

A crescente preocupação com a eficiência, eficácia e economia na gestão dos dinheiros públicos evidencia a necessidade de implementar a Contabilidade de

Gestão na organização da Marinha e, em específico, no subsetor da saúde, por forma a resposta ao parágrafo 36 da NCP 27.

O presente modelo foi desenhado com base no estudo da estrutura orgânica, do funcionamento e dos processos desenvolvidos pelo CMN. Desta forma, o modelo permitiu o apuramento dos custos dos Centros de Custo, das atividades desenvolvidas e dos serviços prestados pela entidade. A informação proveniente do modelo poderá constituir-se como uma ferramenta para apoiar os gestores públicos no controlo interno e na tomada de decisão e, por outro lado, garantir os requisitos para efeitos de prestação de contas.

Após a edificação do modelo testou-se a sua aplicabilidade à entidade do CMN, tendo por base os custos provenientes da Superintendência do Pessoal, DS e DLS, relativos ao ano económico de 2019. Importa ter em conta que após a definição e a implementação do modelo de Contabilidade de Gestão, é necessário que os dados sejam sucessivamente alimentados e que se detenha um sistema de controlo interno, uma vez que o processo de prestação de serviços, as atividades desenvolvidas e a estrutura da entidade sofrem alterações ao longo do tempo.

Numa visão generalista da presente investigação, considera-se que a edificação do modelo poderá aportar valor para a efetiva implementação da Contabilidade de Gestão na Marinha, nomeadamente no CMN, respondendo, desta forma, à QC da investigação.

As conclusões retiradas devem ser interpretadas tendo em conta as limitações denotadas ao longo da elaboração da presente investigação. Uma das principais limitações prendeu-se com a dificuldade de uma interação de proximidade com a entidade do CMN, justificada pelas medidas de isolamento social decretadas pela Direção-Geral da Saúde, devido à pandemia da doença *Coronavirus Disease* 2019. Ainda se associou o facto do CMN ser a entidade de saúde da Marinha responsável por monitorizar os militares, militarizados e civis da organização que apresentassem sintomas da doença.

A dimensão e a complexidade das funções inerentes à missão do CMN foram outras das limitações encontradas, pela diversidade de serviços, atividades e gastos. O peso significativo de gastos indiretos (gastos com o pessoal e gastos gerais de funcionamento), a par com a subjetividade na escolha de critérios de imputação influenciaram o apuramento dos custos dos objetos de custeio. Esta subjetividade advém das dificuldades da obtenção de informação. Contudo procurou-se encontrar os critérios de imputação que traduzissem a melhor relação causa-efeito, com o intuito de disponibilizar informação, o mais credível possível, para a tomada de decisão e gestão eficiente, eficaz e económica dos recursos.

Inicialmente ponderou-se a aplicabilidade na íntegra do método de custeio ABC, por ser referenciado pela NCP 27 como o método de repartição dos gastos indiretos mais adequado para a AP, na medida em que gera informações mais precisas e confiáveis para gestão e para a tomada de decisão em relação aos métodos tradicionais. No entanto, constatou-se algumas limitações que condicionaram a sua aplicabilidade na íntegra, nomeadamente: a forma como a informação se encontra

organizada, uma vez que os dados registados apresentavam-se de acordo com a estrutura orgânica da entidade; o mapeamento das atividades como um processo, pelo facto dos processos de assistência à saúde não serem padronizados; o tamanho do Centro; e a não identificação de critérios de imputação fiáveis para alocar os gastos indiretos às atividades e, por sua vez, aos serviços.

Por último, a limitação que se considera pertinente referir é a impossibilidade de comparar os resultados do modelo com os de anos anteriores a 2019, devido ao facto de ainda não ter sido implementado um modelo de Contabilidade de Gestão no CMN.

Tendo em conta a obrigatoriedade de desenvolver a Contabilidade de Gestão, nomeadamente, no subsector da saúde, propõe-se a implementação do modelo apresentado na entidade do CMN. Por outro lado, seria pertinente que a entidade reestruturasse os sistemas de informação, organizando os dados por atividades e registasse os critérios de imputação que considerassem mais adequados, com vista a aumentar a qualidade da informação proveniente da Contabilidade de Gestão. Para que tal aconteça, é necessário que todos os colaboradores que desempenham funções na entidade empreguem esforços, de forma regular, no fornecimento de dados, para alimentar o sistema de informação, tornando o desenvolvimento da Contabilidade de Gestão mais eficaz.

No âmbito desta temática, como recomendações para investigações futuras e, em linha com os contributos do presente estudo, propõe-se a implementação do modelo apresentado em outras UEO da Marinha, com as adaptações necessárias. Na eventualidade de este ser implementado, recomenda-se a realização da análise SWOT, com vista a reconhecer as possíveis forças, fraquezas, oportunidades e ameaças que o modelo causaria à entidade e, subsequentemente, à Marinha.

Por fim recomenda-se que se teste a aplicabilidade do presente modelo no módulo de CO-*Controlling* do SIGDN e, que se realize um estudo das potencialidades e do processo a desenvolver para a efetiva utilização deste módulo.

A recente alteração do normativo contabilístico, SNC-AP, faz com que a temática da investigação seja atual e pertinente para a Marinha, uma vez que esta se encontra a desenvolver esforços para aplicar a Contabilidade Gestão às suas diferentes UEO.

Em termos pessoais, a tese de investigação do Mestrado Integrado em Ciências Militares Navais, especialidade de Administração Naval, permitiu aprofundar conhecimentos na área da Contabilidade Pública, especialmente, da Contabilidade de Gestão, o que, inquestionavelmente, se revelou uma mais-valia ao nível da aquisição de novas ferramentas para o exercício de futuras funções como Oficial de Marinha.

Bibliografia

- Aggestam-Pontoppidan, C. & Andernack, I. (2016). *Interpretation and Application of IPSAS*. John Wiley & Sons Ltd.
- Araújo, J. (2007). A implementação do POCP e dos planos sectoriais autónomos da Administração Central: estudo e análise. *TOC*, (90), 48–55.
- Babad, Y. & Balachandran, B. (1993). Cost driver optimization in activity-based costing. *Accounting review: A quarterly journal of the American Accounting Association*, 68(3), 563–575.
- Berger, T. M. (2012). *IPSAS Explained - A Summary of International Public Sector Accounting Standards* (2^a ed.). Ernest & Young.
- Borges, C., Ramalho, R., Bajanca, M., Oliveira, T., Major, M., Diz, P. & Rodrigues, V. (2010). Implementação de um sistema de custeio por actividades nos hospitais do SNS. *Portuguese Journal of Public Health*, (9), 141–160.
- Caiado, A. (2020). *Contabilidade Analítica e de Gestão* (9^a ed.). Áreas Editora.
- Campenhoudt, L. V. & Quivy, R. (2005). *Manual de Investigação em Ciências Sociais* (4^a ed.). Gradiva.
- Carvalho, J., Costa, T. & Macedo, N. (2008). A contabilidade analítica ou de custos no sector público administrativo. *Revista TOC*, 8(96), 30–41.
- Cesar, A. M., Antunes, M. T. & Vidal, P. (2010). Método do estudo de caso em pesquisas da área de contabilidade: uma comparação do seu rigor metodológico em publicações nacionais e internacionais. *Revista de Informação Contábil*, 4(4), 42–64.
- Coelho, M.-H. M. (2019). *Contabilidade Analítica - Cálculo e análise de custos para a gestão* (2^a ed.). Vida Económica-Editoria, SA.
- Collis, J. & Hussey, R. (1999). *Cost and Management Accounting* (2^a ed.). Palgrave Macmillan.
- Comissão de Normalização Contabilística. (2017). Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP) - Manual de Implementação versão 2.
- Comissão Europeia. (2013). *Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu, relativo à aplicação de normas de contabilidade harmonizadas do setor público nos Estados-Membros* (rel. téc.). Bruxelas.
- Cooper, R. (1987). Does your company need a new cost system. *Journal of Cost Management*, 45–49.
- Cooper, R. (1988a). The rise of activity-based costing-part one: what is an activity-based cost system? *Journal of Cost Management*, 45–54.
- Cooper, R. (1988b). The rise of activity-based costing-part two: when do I need an ABC system? *Journal of Cost Management*, 2, 41–48.
- Cooper, R. (1989a). The rise of activity-based costing-part four: what do ABC system look like? *Journal of Cost Management*, 3, 38–49.
- Cooper, R. (1989b). The rise of activity-based costing-part three: how many cost drivers do you need and, how you select them? *Journal of Cost Management*, 3, 34–46.

- Cooper, R. (1990). Cost Classification in unit-Based and Activity Based Manufacturing Cost systems. *Journal of Cost Management for Manufacturing Industry*, 4–14.
- Cooper, R. & Kaplan, R. (1991). Profit Priorities from Activity-based Costing. *Harvard business review*, 69(3), 130–135.
- Coraiola, D., Maccali, N., Sander, J. & Bulgacov, S. (2013). Estudo de caso. Obtido 28 março 2020, de https://www.researchgate.net/publication/260037030%7B%5C_%7DEstudo%7B%5C_%7Dde%7B%5C_%7DCaso
- Costa, C., Santana, R., Lopes, S. & Barriga, N. (2008). A importância do apuramento de custos por doente: metodologias de estimação aplicadas ao internamento hospitalar português. *Revista Portuguesa de Saúde Pública, Temático*(7), 131–147.
- Costa, T. & Carvalho, J. (2006). O contributo da contabilidade de custos para a fixação das tarifas e preços na administração local em Portugal. *Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, 3(2), 189–199.
- Custódio, C. & Viana, C. (2019). *SNC-AP. Sistema de normalização contabilística para as administrações públicas Visão prática do normativo*. Almedina.
- de Jesus, M. A. J. (2010). *A Contabilidade Pública e a Contabilidade Nacional: principais divergências e implicações no défice pública em Portugal*. Fundação Calouste Gulbenkian e Fundação para a Ciência e Tecnologia.
- Dooley, L. M. (2002). Case Study Research and Theory Building. *Advances in Developing Human Resources*, 4(3), 335–354.
- Drury, C. (2001). *Accounting management for business decisions* (2^a ed.). Thomson Learning.
- Ferreira, C. M. M. P. (2013). *Harmonização contabilística no sector público: constrangimentos na adopção das IPSAS* (Dissertação de Mestrado). Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas. Lisboa.
- Ferreira, D., Caldeira, C., Asseiceiro, J., Vieira, J. & Vicente, C. (2014). *Contabilidade de Gestão. Estratégia de Custos e de resultados*. (L. Letras e Conceitos, Ed.; 1^a ed.). Rei dos Livros.
- Franco, V. S., de Oliveira, Á. V., Morais, A. I., Oliveira, B. d. J., Lourenço, I. C., de Jesus, M. A., Major, M. J. & Serrasqueiro, R. (2005). *Contabilidade de Gestão. Volume I. O apuramento dos custos e a informação de apoio à decisão*. Publisher Team.
- Franco, V. S. & Pereira, C. C. (2002). *Contabilidade Analítica - Casos Práticos*. Rei dos Livros.
- Gunasekaran, A., Marri, H. & Yusuf, Y. (1999). Application of activity-based costing: some case experiences. *Managerial Auditing Journal*, 14(6).
- Hornigren, C. T., Datar, S. M. & Rajan, M. V. (2012). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis* (14^a ed.). Prentice Hall.
- IFAC. (1998). Internacional Management Accounting Practice Statement N°1 - Management Accounting Concepts. Obtido 8 março 2020, de <http://www.ifac.org>.
- Innes, J. & Mitchell, F. (1998). *A Practical Guide to Activity-Based Costing*. Kogan Page.

- Kaplan, R. S. (1983). Measuring manufacturing performance: A new challenge for managerial accounting research. *The Accounting Review*, 58(4), 686–705.
- Kaplan, R. S. (1984). Yesterday's accounting undermines production. *Harvard Business Review*, 62(4), 95–101.
- Kaplan, R. S. & Atkinson, A. A. (1998). *Advanced Management Accounting* (3ª ed.). Prentice Hall.
- Lanen, W. N., Anderson, S. W. & Maher, M. W. (2011). *Fundamentals of Cost Accounting* (3ª ed.). McGraw-Hill/Irwin.
- Machado, M. J. (2009). Métodos de Repartição dos Custos Indiretos utilizados pelas PME industriais portuguesas. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 1(11), 11–36.
- Marinha. (2018). Diretiva Estratégica de Marinha. https://www.marinha.pt/conteudos%7B%5C_%7Dexternos/Diretiva%7B%5C_%7DEstrategica%7B%5C_%7Dda%7B%5C_%7DMarinha/PDF/DEM%7B%5C_%7D2018.pdf
- Marinha. (2020a). Centro de Medicina Naval - Organograma. Obtido 2 maio 2020, de https://intranet.marinha.pt/subportais/SP/direcaosaude/cmn/%7B%5C_%7D0APaginas/Organograma.aspx
- Marinha. (2020b). Direção de Saúde - Missão e Competências. Obtido 2 maio 2020, de https://intranet.marinha.pt/subportais/SP/direcaosaude/Paginas/%7B%5C_%7D0AMissaoCompetencias.aspx
- Marinha. (2020c). Direção de Saúde - Organograma. Obtido 2 maio 2020, de <https://intranet.marinha.pt/subportais/SP/direcaosaude/Paginas/Organograma.aspx>
- Marinha. (2020d). Superintendente do Pessoal - Organograma. Obtido 2 maio 2020, de <https://intranet.marinha.pt/subportais/SP/Paginas/organograma.aspx>
- Martins, A. L. (2017). *Contabilidade de gestão nas administrações públicas*. Rei dos Livros.
- Martins, E. & Peixinho, R. (2017). *Desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão: O caso da Universidade do Algarve* (rel. téc. N.º 2017). Universidade do Algarve. Faro.
- Martins, N. (2005). *A Contabilidade Analítica nas Instituições de Ensino Superior* (tese de doutoramento). Universidade Aberta.
- Ministério das Finanças. (2018). Modelo Único de Prestação de Contas das Entidades Públicas.
- Mortal, A. B. (2007). *Contabilidade de Gestão*. Rei dos Livros.
- Nabais, C. & Nabais, F. (2016). *Prática de Contabilidade Analítica e de Gestão*. Lidel.
- Nabais, C. (2015). *O meu livro de contabilidade*. Plátano Editora, S.A.
- Nunes, A. V., Rodrigues, L. L. & Viana, L. C. (2016). *O Sistema de Normalização Contabilística Administrações Públicas. Teoria e Prática*. Edições Almedina, S.A.
- Nunes, C., Peixinho, R. & Major, M. J. (2016). O Activity-Based Costing no Setor Hospitalar: O Caso do Serviço de Ortopedia do Hospital de Faro. *Revista Científica da Ordem dos Contabilistas Certificados*, (18), 55–84.

- Pinto, A. C., dos Santos, P. G. & de Melo, T. J. (2013). *Gestão Orçamental & Contabilidade Pública*. ATF-Edições Técnicas.
- Rosa, S. (2017). A Transição de POCAL para SNC-AP e impacto no Relato Financeiro das Autarquias Locais. *Revisores & Auditores*, 78, 28–53.
- Rotch, W. (1990). Activity-based costing in service industries. *Journal of Cost Management*, 4(2), 4–14.
- Rua, S. C. & Carvalho, J. B. d. C. (2006). *Contabilidade Pública - Estrutura Conceptual*. Publisher Team.
- Santos, L., Garcia, F., Monteiro, F., Lima, J., Silva, N., Silva, J., Piedade, J., Santos, R. & Afonso, C. (2016). Orientação Metodológicas para a Elaboração de Trabalhos de Investigação. *Centro de Investigação e Desenvolvimento*.
- Shields, M. (1995). An empirical analysis of firms implementation experiences with activity-based costing. *Journal of Management Accounting Research*, 148–166.
- Silva Vicente, C., João Major, M. & Castro Pinto, J. (2011). Estudo da Mudança nas Práticas de Controlo de Gestão em Portugal. *Contabilidade e Gestão - Portuguese Journal of Accounting and Management*, (10), 9–40.
- Teixeira, A. B., Teixeira, N., Pardal, P. & Mata, C. M. (2012). O relatório de gestão e a avaliação e comparação do desempenho dos municípios portugueses: o caso dos municípios no distrito de Setúbal. *XXII Jornadas Luso Espanholas*, 1–21.
- Teixeira, A. B. d. S. D. (2009). *A contabilidade como sistema de informação nas instituições do ensino superior público em Portugal: O caso da Escola Superior de Ciências Empresariais* (tese de doutoramento). Universidade Aberta.
- Tomás, A., Major, M. & Pinto, J. (2008). Activity-Based Costing and Management (ABC/M) nas 500 maiores empresas em Portugal. *Contabilidade e Gestão*, (6), 33–66.
- Tribunal de Contas. (2019). Auditoria à Implementação do SNC-AP e da ECE. Relatório n.º 13/2019. 2.ª Secção.
- Walther, L. M. & Skousen, C. J. (2010). *Cost Analysis Managerial and Cost Accounting* (1ª ed.).
- Yin, R. K. (2001). *Case study research and applications: Design and methods* (6ª ed., Vol. 53). SAGE Publications.
- Yin, R. K. (2009). *Case study research: design and methods*. (4ª ed.). Sage Publications.

Legislação nacional

- Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro. *Diário da República n.º 43/1990 – Iª Série*. Lisboa: Assembleia da República.
- Lei n.º 6/91, de 20 de fevereiro. *Diário da República n.º 42/1991 – Iª Série A*. Lisboa: Assembleia da República.
- Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho. *Diário da República n.º 172/1992 – Iª Série A*. Lisboa: Ministério das Finanças.

- Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro. *Diário da República* n.º 203/1997 – Iª Série A. Lisboa: Ministério das Finanças.
- Decreto-Lei n.º 51 - A/99, de 22 de fevereiro. *Diário da República* n.º 44/1999, 1º Suplemento – Iª Série A. Lisboa: Ministério do Equipamento, do Planeamento e da Administração do Território.
- Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro. *Diário da República* n.º 218/2000 – Iª Série B. Lisboa: Ministérios das Finanças e da Educação.
- Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro. *Diário da República* n.º 225/2000 – Iª Série B. Lisboa: Ministérios das Finanças e da Saúde.
- Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de janeiro. *Diário da República* n.º 21/2002 – Iª Série A. Lisboa: Ministério das Finanças.
- Lei Constitucional n.º 1/2015, de 12 de agosto. *Diário da República* n.º 155/2005 – Iª Série A. Lisboa: Assembleia da República.
- Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho. *Diário da República* n.º 133/2009 – Iª Série. Lisboa: Ministério das Finanças e da Administração Pública.
- Decreto-Lei n.º 134/2012, de 29 de junho. *Diário da República* n.º 125/2012 – Iª Série. Lisboa: Ministério das Finanças.
- Despacho 2943/2014, de 21 de fevereiro. *Diário da República* n.º 37/2014 – IIª Série. Lisboa: Ministério da Defesa Nacional.
- Decreto-Lei n.º 185/2014, de 29 de dezembro. *Diário da República* n.º 250/2014 – Iª Série. Lisboa: Ministério da Defesa Nacional
- Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro. *Diário da República* n.º 178/2015 – Iª Série. Lisboa: Assembleia da República.
- Decreto-Lei n.º 192/2015 de 11 de setembro. *Diário da República* n.º 178/2015 – Iª Série. Lisboa: Ministério das Finanças.
- Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro. *Diário da República* n.º 243/2016 – Iª Série. Lisboa: Ministério da Economia.
- Lei n.º 2/2018, de 29 de janeiro. *Diário da República* n.º 20/2018 – Iª Série. Lisboa: Assembleia da República.
- Decreto-Lei n.º 33/2018, de 15 de maio. *Diário da República* n.º 93/2018 – Iª Série. Lisboa: Presidência do Conselho de Ministros.
- Lei n.º 37/2018, de 7 de agosto. *Diário da República* n.º 151/2018 – Iª Série. Lisboa: Assembleia da República.
- Decreto-Lei n.º 84/2019, de 28 de junho. *Diário da República* n.º 122/2019 – Iª Série. Lisboa: Presidência do Conselho de Ministros.

Normativos internos

Despacho do Almirante Chefe do Estado-Maior da Armada n.º 5/16, de 26 de janeiro.
Regulamento Interno da Direção de Administração Financeira.

Despacho do Almirante Chefe do Estado-Maior da Armada n.º 61/18, de 19 de dezembro. Regulamento de Administração Financeira da Marinha.

Despacho do Almirante Chefe do Estado-Maior da Armada, n.º 3/19, de 8 de janeiro.
Regulamento Interno da Superintendência do Pessoal.

Despacho do Chefe do Estado-Maior da Armada n.º 42/19, de 20 de setembro.
Regulamento Interno do Centro de Medicina Naval.

Despacho do Almirante Chefe do Estado-Maior da Armada n.º 3/2020, de 22 de janeiro. Regulamento Interno da Direção de Saúde.

Apêndice A

Funcionamento da classe 9

O funcionamento da classe 9 é constituído por um conjunto de fases até ao apuramento da conta 98 - Resultados:

1. O total da conta 916 - Gastos refletidos, provenientes das contas da Classe 6 da Contabilidade Financeira, são reclassificadas em 921 - Gastos diretos, 922 - Gastos indiretos, 923 - Gastos não incorporados e 924 - Gastos ambientais.
2. Os gastos não incorporados são diretamente atribuídos à conta 98 - Resultados. Os gastos incorporados, quando se identificam diretamente imputáveis aos ativos fixos, produtos e serviços, pode afetar-se logo a estes, caso contrário afeta-se à conta 93 - Classificação Orgânica e/ou 94 - Custos por atividades.
3. Os gastos da conta 93 - Classificação Orgânica e/ou 94 - Custos por atividades são distribuídos pela produção de ativos fixos, produtos ou serviços. Os ativos fixos e os produtos que causem rendimentos são transferidos para a conta 917 - Rendimentos refletidos. Esta conta deve corresponder ao total das contas da Classe 7 da Contabilidade Financeira, sofrendo uma reclassificação em 925 - Rendimentos diretos, 926 - Rendimentos gerais e em 927 - Rendimentos ambientais.
4. Os rendimentos que são relativos a venda de produtos, venda de serviços, rendimentos gerais, os custos dos produtos e dos serviços finais serão transferidos para a conta 98 - Resultados.

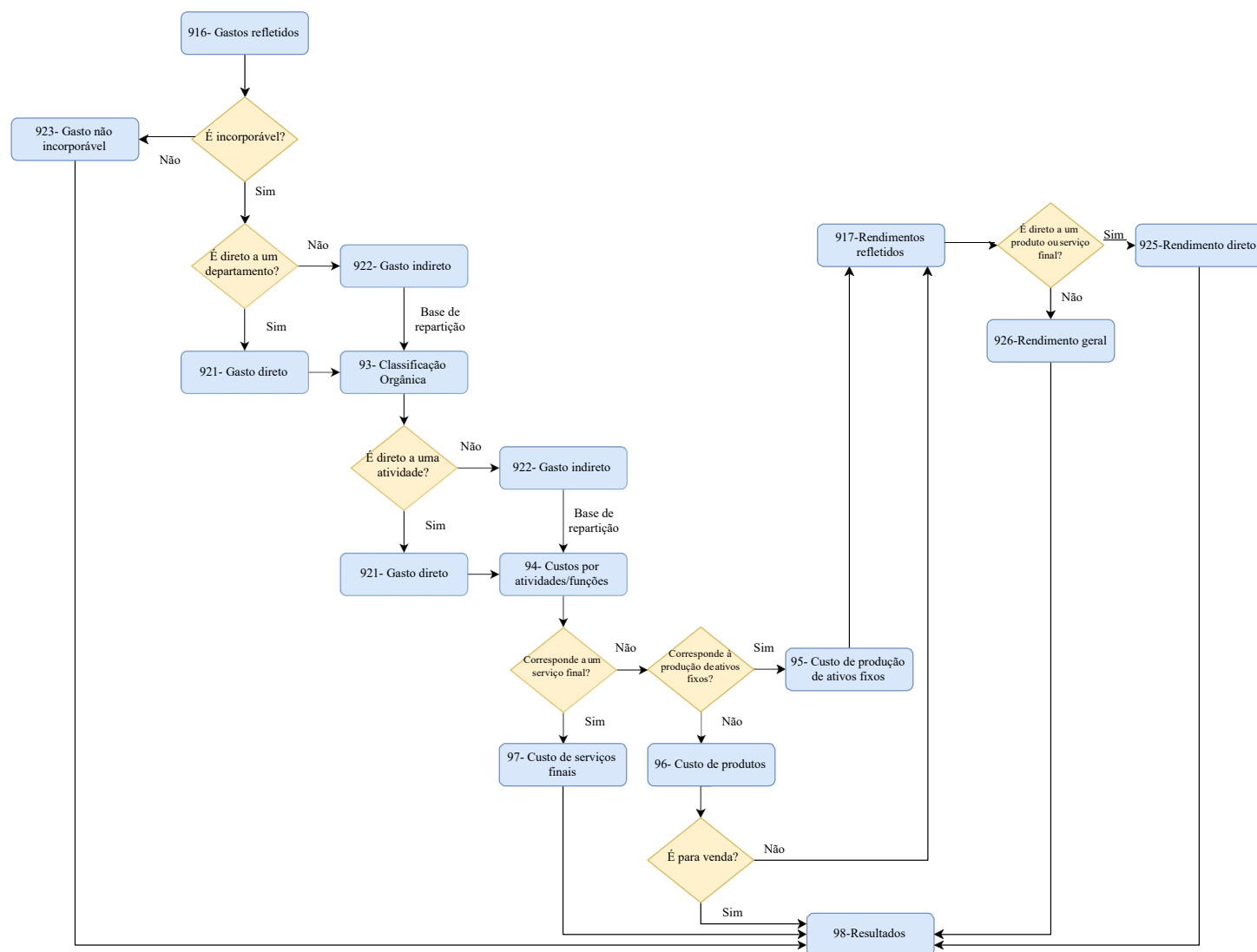


FIGURA 6.1: Funcionamento da classe 9
 Fonte: Adaptado de Comissão de Normalização Contabilística (2017)

Apêndice B

A lotação do CMN

TABELA 7.1: Lotação da Direção

Área	Cargo	Posto	Número de pessoas
Direção	Diretor	CMG	1
	Subdiretor	CFR	1

TABELA 7.2: Lotação da DSOP

Área	Cargo	Posto	Número de pessoas
DSOP	Chefe do departamento médico	Capitão-Tenente (CTEN)	1
SAMS	Chefe da unidade médica	Primeiro-tenente (1TEN)	1
	Enfermeiro	Oficiais subalternos (SALT)	3
STA	Chefe da unidade médica	1TEN	1
	Enfermeiro	SALT	2
SIC	Chefe da unidade médica	1TEN	1
	Psicólogo	SALT	1

TABELA 7.3: Lotação da DCSP

Área	Cargo	Posto	Número de pessoas
DCSP	Chefe do departamento médico	CTEN	1
SMG	Chefe da unidade médica	1TEN	1
	Enfermeiro	SALT	4
SMCDT	Chefe da unidade médica	1TEN	1
	Técnico de radiologia	SALT	2
	Técnico de análises clínicas	SALT	1
	Técnico de cardiopneumologia	SALT	1
SSO	Chefe da unidade médica	1TEN	1
	Médico dentista	SALT	6
	Assistente de medicina dentária	Assistente Operacional	4

TABELA 7.4: Lotação da DSOC

Área	Cargo	Posto	Número de pessoas
DSOC	Chefe do departamento médico	CTEN	1
SAAFP	Chefe da unidade médica	1TEN	1
	Médico assistente/especialista	SALT	1
	Enfermeiro	SALT	3
SME	Chefe da unidade médica	1TEN	1
SR	Chefe da unidade médica	1TEN	1
	Fisioterapeuta	SALT	3
	Auxiliar de ação médica	Assistente Operacional	1

SSA	Chefe da unidade médica	1TEN	1
UP	Chefe da unidade médica	1TEN	1
	Psicólogo	SALT	1

TABELA 7.5: Lotação da DA

Área	Cargo	Posto	Número de pessoas
DA	Chefe do departamento médico	CTEN	1
Secretaria	Chefe da secretaria	SALT	1
	Adjunto ao chefe da Secretaria	SALT	1
	Assistente administrativo	2º Marinheiro(M)/ Grumete(GR)	2
	Assistente administrativo	Assistente técnico administrativo	1
Serviço de Gestão de Utentes	Chefe da secretaria	SALT	1
	Adjunto ao chefe da Secretaria	SALT	1
	Assistente administrativo	2º M/GR	1
	Assistente administrativo	Assistente técnico administrativo	2
Recepção Geral	Chefe da recepção	SALT	1
	Auxiliar administrativo	Assistente técnico administrativo	4
	Auxiliar de ação médica	Assistente Operacional	4

Secção de Apoio Administrativo-Financeiro	Chefe de secção de apoio financeiro	1 Sargento (SAR)	1
	Adjunto ao chefe de secção de apoio financeiro	Cabo-mor (CMOR)	1
Secção de Informática	Técnico de informática	1/2 SAR	2
Secção de Recursos Materiais	Chefe de secção	1 SAR	1
	Adjunto ao Chefe de Secção	CAB	2
	Condutor	CAB	1

Apêndice C

Guião da Entrevista ao Chefe da SAP da SP-DAF

Título: A implementação do Sistema de Normalização Contabilística para a Administração Pública na Marinha Portuguesa.

Subtítulo: Um modelo de Contabilidade de Gestão aplicada ao setor da Saúde.

A implementação do SNC-AP na Marinha contribui para uma alteração profunda na gestão, não só no que diz respeito ao cumprimento da legalidade, mas também pelo facto de transmitir informação fidedigna, transparente e atempada e pelo cumprimento do princípio de *accountability* na organização. Assim, a presente investigação visa a edificação do modelo de contabilidade gestão no setor de saúde, nomeadamente, no CMN, com o objetivo de responder aos requisitos apresentados na NCP 27.

• Introdução

1. Identificação do entrevistador;
2. Legitimação da entrevista;
3. Agradecimento pela disponibilidade e colaboração;
4. Caracterização do entrevistado;
5. Confidencialização da informação prestada.

• Estrutura Orgânica do Setor do Pessoal

1. O setor do pessoal é responsável por assegurar as atividades da Marinha ao nível da saúde. Na sua opinião, qual a importância do CMN para o cumprimento da missão da Marinha?
2. A escassez de recursos humanos é uma das condicionantes que afeta a atividade operacional da Marinha. Esta condicionante também se reflete no setor do pessoal? Quais as implicações para o bom funcionamento do setor do pessoal?

• Contabilidade de Gestão

1. Em que situação se encontrava a Contabilidade de Gestão no setor do pessoal, antes da implementação do SNC-AP?
2. A implementação do SNC-AP obriga à aplicação do subsistema da Contabilidade de Gestão, seguindo as diretrizes da NCP 27. Quais os esforços desenvolvidos pelo setor do pessoal para dar resposta à NCP 27?

3. A aplicação da Contabilidade de Gestão no setor do pessoal para o subsector da saúde e da educação forneceu potencialidades para a análise e tomada de decisão?
4. O setor do pessoal obteve os custos para dar resposta ao requisitos impostos pela NCP 27. Quais foram os gastos incorporados e não incorporados para o cálculo do custos do CMN?
5. Na sua opinião, qual a pertinência da obtenção dos custos do CMN, através da elaboração de um modelo de Contabilidade de Gestão específico para a unidade?
6. Que vantagens e desvantagens identifica na aplicação do método ABC para o CMN?
7. Considera que a edificação de um modelo de Contabilidade de Gestão com a utilização sistema de custeio total e racional e das secções homogéneas, com apuramento dos custos das atividades do CMN se adequa à realidade da unidade?
8. Quais os contributos do *Software Clínico Globalcare* no CMN?
9. O SIGDN contém um Módulo CO-*Controlling* para a utilização da Contabilidade de Gestão. O setor do pessoal utiliza este módulo para o apuramento dos seus custos?

- **Observações**

Em contexto de observação e recolha de dados na SP-DAF, nas primeiras duas semanas de março do ano corrente, realizou-se no dia 3 a presente entrevista ao Chefe SAP da SP-DAF.

Apêndice D

Guião da Entrevista ao Chefe RRH da DS

Título: A implementação do Sistema de Normalização Contabilística para a Administração Pública na Marinha Portuguesa.

Subtítulo: Um modelo de Contabilidade de Gestão aplicada ao setor da Saúde.

A implementação do SNC-AP na Marinha contribui para uma alteração profunda na gestão, não só no que diz respeito ao cumprimento da legalidade, mas também pelo facto de transmitir informação fidedigna, transparente e atempada e pelo cumprimento do princípio de *accountability* na organização. Assim, a presente investigação visa a edificação do modelo de contabilidade gestão no setor de saúde, nomeadamente, no CMN, com o objetivo de responder aos requisitos apresentados na NCP 27.

- **Introdução**

1. Identificação do entrevistador;
2. Legitimação da entrevista;
3. Agradecimento pela disponibilidade e colaboração;
4. Caracterização do entrevistado;
5. Confidencialização da informação prestada.

- **Estrutura Orgânica da DS**

1. A DS é órgão da Superintendência do Pessoal (SP) que assegura as atividades relativas à área da saúde da Marinha. Na sua opinião, qual a importância da DS para o cumprimento da missão da Marinha?
2. A escassez de recursos humanos é uma das condicionantes que afeta a atividade operacional da Marinha. Esta condicionante também se reflete na DS? Quais as implicações para o bom funcionamento da DS?
3. No âmbito da logística sanitária a DLS é o organismo abastecedor da DS. Quais os benefícios e desvantagens que encontra no abastecimento do CMN por parte do DLS?
4. O CMN depende diretamente da DS, como se procede a comunicação ao nível estratégico e operacional entre estas duas unidades?

- **Contabilidade de Gestão**

1. Quais as atividades desenvolvidas pelo CMN, por forma a cumprir a sua missão?

2. Sendo o CMN enquadrado numa Unidade de Saúde do Tipo III, quais as valências/capacidades existentes no CMN?
3. Das valências/capacidades referidas, quais as que considera serem as mais dispendiosas?
4. Quais os serviços prestados pelo CMN ?
5. Destes serviços referidos, considera que existe serviços que são considerados como o *core business* da entidade? Identifique-os.
6. O apuramento dos custos nas organizações é uma forma de controlo interno e, simultaneamente, ao nível externo, transmite informação mais transparente para fins de prestação de contas. Considera que o apuramento dos custos do CMN, através da edificação de um modelo de Contabilidade de Gestão específico para a entidade é mais um contributo para análise e tomada de decisão?
7. Quais os contributos do *Software Clínico Globalcare* no CMN?

- **Observações**

Em contexto de observação e recolha de dados na SP-DAF, nas primeiras duas semanas de março do ano corrente, visitou-se a DS, onde se realizou, no dia 11, a presente entrevista ao Chefe RRH da DS.

Apêndice E

Guião da Entrevista ao Chefe da DA do CMN

Título: A implementação do Sistema de Normalização Contabilística para a Administração Pública na Marinha Portuguesa.

Subtítulo: Um modelo de Contabilidade de Gestão aplicada ao setor da Saúde.

A implementação do SNC-AP na Marinha contribui para uma alteração profunda na gestão, não só no que diz respeito ao cumprimento da legalidade, mas também pelo facto de transmitir informação fidedigna, transparente e atempada e pelo cumprimento do princípio de *accountability* na organização. Assim, a presente investigação visa a edificação do modelo de contabilidade gestão no setor de saúde, nomeadamente, no CMN, com o objetivo de responder aos requisitos apresentados na NCP 27.

• Introdução

1. Identificação do entrevistador;
2. Legitimação da entrevista;
3. Agradecimento pela disponibilidade e colaboração;
4. Caracterização do entrevistado;
5. Confidencialização da informação prestada.

• Estrutura Orgânica do CMN

1. Qual a importância do CMN, como órgão de execução de serviços na área da saúde, para o cumprimento da atividade operacional da Marinha?
2. A escassez de recursos humanos é uma das condicionantes que afeta a atividade operacional da Marinha. Esta condicionante também se reflete no CMN? Quais as implicações para o bom funcionamento do CMN?
3. No âmbito da logística sanitária a DLS é o organismo abastecedor da DS. Quais os benefícios e desvantagens que encontra no abastecimento do CMN por parte do DLS?
4. O CMN depende diretamente da DS, como se procede a comunicação ao nível estratégico e operacional entre estas duas unidades?

• Contabilidade de Gestão

1. Sendo o CMN enquadrado numa Unidade de Saúde do Tipo III, quais as valências/capacidades existentes no CMN?

2. Das valências/capacidades referidas, quais as que considera serem as mais dispendiosas?
3. Quais os serviços prestados pelo CMN ?
4. Destes serviços referidos, considera que existe serviços que são considerados como o *core business* da entidade? Identifique-os.
5. Nas organizações existem as atividades que estão diretamente ligadas à prestação de serviços, consideradas como atividades principais. Quais as atividades principais do CMN?
6. Para a concretização das atividades principais nas organizações, estas são apoiadas por outras atividades, designadas por atividades secundárias. Quais as atividades secundárias no CMN?
7. Nas atividades desenvolvidas no CMN, quem são os recursos humanos que desempenham funções em cada uma das atividades?
8. Qual o tempo médio de duração na execução das atividades?
9. O apuramento dos custos nas organizações é uma forma de controlo interno e, simultaneamente, ao nível externo, transmite informação mais transparente para fins de prestação de contas. Considera que o apuramento dos custos do CMN, através da edificação de um modelo de Contabilidade de Gestão específico para a entidade é mais um contributo para análise e tomada de decisão?
10. Quais os contributos do *Software Clínico Globalcare* no CMN?

- **Observações**

A presente entrevista realizou-se no dia 29 de abril do ano corrente ao Chefe do DA do CMN. Sendo o CMN a unidade em estudo, é fundamental a presença do investigador no local, por um período de tempo prolongado. As deslocações/permanência ao CMN foram condicionadas pelas contingências que advém da pandemia provocada pela doença *Coronavirus Disease 2019* e, pelo facto do CMN ser o Centro de Triagem desta doença, integrado no Plano Militar de Despistagem Covid (SALUS).

Apêndice F

Guião da Entrevista ao Chefe da DCFG da DAF

Título: A implementação do Sistema de Normalização Contabilística para a Administração Pública na Marinha Portuguesa.

Subtítulo: Um modelo de Contabilidade de Gestão aplicada ao setor da Saúde.

A implementação do SNC-AP na Marinha contribui para uma alteração profunda na gestão, não só no que diz respeito ao cumprimento da legalidade, mas também pelo facto de transmitir informação fidedigna, transparente e atempada e pelo cumprimento do princípio de *accountability* na organização. Assim, a presente investigação visa a edificação do modelo de contabilidade gestão no setor de saúde, nomeadamente, no CMN, com o objetivo de responder aos requisitos apresentados na NCP 27.

• Introdução

1. Identificação do entrevistador;
2. Legitimação da entrevista;
3. Agradecimento pela disponibilidade e colaboração;
4. Caracterização do entrevistado;
5. Confidencialização da informação prestada.

• Contabilidade de Gestão

1. Em que situação se encontrava a Contabilidade de Gestão na Marinha, antes da implementação do SNC-AP?
2. Quais são os benefícios e dificuldades na implementação da Contabilidade de Gestão na Marinha?
3. A implementação do SNC-AP obriga à aplicação do subsistema da Contabilidade de Gestão, seguindo as diretrizes da NCP 27. Quais os esforços desenvolvidos pela Marinha para dar resposta à NCP 27?
4. A Marinha cumpre os requisitos do parágrafo 35 e 36 da NCP 27, no que diz respeito ao apuramento dos custos no subsetor da educação e da saúde?
5. Quais os sistemas de custeio utilizados pela Marinha para o desenvolvimento da Contabilidade de Gestão?

• Observações

A presente entrevista foi realizada no dia 18 de maio do ano corrente, por correio eletrónico, ao Chefe da DCFG da DAF, pelas contingências que advêm das medidas

de isolamento social decretadas pela Direção-Geral da Saúde, devido à pandemia da doença *Coronavirus Disease* 2019. As respostas à entrevista foram rececionadas no dia 24 do mesmo mês e ano.

Apêndice G

Gastos incorporados provenientes da Superintendência do Pessoal, DS e DLS

TABELA 13.1: Obtenção dos gastos provenientes da Superintendência do Pessoal, DS e DLS

Gastos incorporados			
Unidade	Total de gastos	Gastos incorporados para área da saúde e da educação	
		%	Valor
SP	2 626 954,34 €	50%	1 313 477 €
DS	683 348,03 €	80%	546 678 €
DLS	812 758,57 €	50%	406 379 €

Gastos incorporados						
Distribuição dos gastos por área de atividade						
Unidade	Educação			Saúde		
	%	N.º de pessoas	Valor	%	N.º de pessoas	Valor
SP	84%	684	1 103 321 €	16%	117	210 156 €
DS	0%	684	0	100%	117	546 678 €
DLS	0%	684	0	100%	117	406 379 €

Gastos incorporados								
Distribuição dos gastos indiretos da área da saúde por unidade								
Unidade	DELFAR2			CMN			CMSH	
	%	N.º de pessoas	Valor	%	N.º de pessoas	Valor	%	N.º de pessoas
SP	2%	3	4 203 €	66%	77	138 703 €	32%	32
DS	2%	3	10 934 €	66%	77	360 808 €	32%	32
DLS	2%	3	8 128 €	66%	77	268 210 €	32%	32

Apêndice H

1º Estádio

TABELA 14.1: Total de gastos incorporados

Gastos incorporados	Total
Vencimentos	1 723 973 €
Aquisição de bens	122 607 €
Aquisição de serviços	157 407 €
Apósitos	23 761 €
Medicamentos	16 246 €
Depreciações de equipamentos	155 262 €
Gastos provenientes da SP	138 703 €
Gastos provenientes da DS	360 808 €
Gastos provenientes da DLS	268 210 €

Apêndice I

2º Estádio

Tabelas referentes ao segundo estágio:

- Gastos diretos atribuídos aos Centros de Custo Operacionais e Auxiliares - tabela 15.1;
- Custo total dos gastos indiretos - tabela 15.2;
- Gastos diretos atribuídos aos serviços - tabela 15.3 e 15.4;
- Gastos diretos atribuídos às atividades finais - tabela 15.5;
- Critérios de imputação definidos para alocar os gastos indiretos aos Centros de Custo - tabela 15.6;
- Alocação dos gastos indiretos para os Centros de Custo Operacionais - tabela 15.7;
- Alocação dos gastos indiretos para os Centros de Custo Auxiliares - tabela 15.8;
- Custo total dos gastos diretos e indiretos dos Centros de Custo Operacionais e custo total dos Centros de Custo Auxiliares - tabela 15.9.

TABELA 15.1: Atribuição dos gastos diretos aos Centros de Custo Operacionais e Auxiliares

Descrição	931-Centro de Custo Operacionais												Custo Total
	93111-SMG	93112-SMCDT	93113-SSO	93114-SAAFP	93115-SME	93116-SR	93117-SSA	93118-SubPsi	93119-SAMS	93120-STA	93121-SIC	93122-CMN-DIR	
	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	
921 GASTOS DIRETOS													- €
9211 Gastos com pessoal													- €
Vencimentos	112 101 €	112 101 €	206 182 €	112 101 €	35 939 €	107 060 €	35 939 €	54 979 €	93 060 €	74 020 €	54 979 €	85 348 €	1 083 809 €
9212 Matérias consumidas													- €
9213 Gastos gerais de funcionamento													- €
92131 Aquisição de bens													- €
Material têxtil diverso para grupo de serviço												1 707 €	1 707 €
Material de limpeza para viaturas	555 €												555 €
Pasta preta para diploma												492 €	492 €
Aquisição de Roll-up												720 €	720 €
92132 Aquisição de serviços													- €
Gravação para crestas												322 €	322 €
Impressão de folhetos tripticos do "Dia da Marinha"												554 €	554 €
Transportes	195 €												195 €
Reparação de viaturas	3 204 €												3 204 €
Inspeção periódica da AP-38-97 e AP-36-90	31 €												31 €
Custo Total													1 091 589 €

Descrição	932- Centros de Custo Auxiliares										Custo Total
	93211- Secretaria	93212-SGU	93213-RG	93214-SAAF	93215-SI	93216-SRM	93217-DSCP-Chefia	93218-DSOC-Chefia	93219-DSOP-Chefia	93220- DA-Chefia	
	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	
921 GASTOS DIRETOS											- €
9211 Gastos com pessoal											- €
Vencimentos	81 753 €	85 390 €	139 985 €	48 472 €	47 026 €	76 430 €	40 277 €	40 277 €	40 277 €	40 277 €	640 165 €
9212 Matérias consumidas											- €
9213 Gastos gerais de funcionamento											- €
92131 Aquisição de bens											- €
Material de informática					2 323 €						2 323 €
Material de manutenção						21 879 €					21 879 €
Carimbos "Taxa Paga"			620 €								620 €
92132 Aquisição de serviços											- €
Reparação de sistemas de senhas			1 150 €								1 150 €
Serviços de manutenção						15 979 €					15 979 €
Custo Total											682 116 €

TABELA 15.2: Total dos gastos indiretos

Descrição	Gastos Comuns
	Valor
922 GASTOS INDIRETOS	
9221 Pessoal	
9222 Matérias consumidas	
9223 Gastos gerais de funcionamento	
92231 Aquisição de bens	
Material de escritório	3 790 €
Aquisição de equipamentos	30 659 €
Limpeza e higiene	20 569 €
Cafetaria	3 740 €
92232 Aquisição de serviços	
Anuidade do aluguer da fonte de purificação de água	413 €
Material para distribuição de água e esgotos	264 €
Serviço de lavandaria	5 927 €
Comunicações	2 630 €
Eletricidade	115 427 €
92233 Depreciações de equipamentos	155 262 €
9224 Transferências e subsídios concedidos	
9225 Gastos provenientes de outras entidades	
Gastos provenientes da Superintendência do Pessoal	138 703 €
Gastos provenientes da DS	360 808 €
Gastos provenientes da DLS	268 210 €
Custo Total	1 106 401 €

TABELA 15.3: Atribuição dos gastos diretos aos serviços

Descrição	9701- Aprontamen to médico- sanitário	9702- Atendimento de enfermagem	9703- Atividade operacional	9704- Atividade de psicologia	9705- Consulta de Clínica Geral	9706- Evacuação	9707-Exame toxicológico	9708-Exame audiológico	9709-Exame de cardiopneumologia	9710-Análise clínica	9711-Exame de radiologia	9712- Consulta de Saúde Oral
	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor
921 Gastos diretos												
9212 Matérias consumidas												
Apósitos	463 €	4 614 €	463 €		276 €	1 097 €	765 €	765 €	453 €	388 €	2 411 €	2 744 €
Medicamentos		7 061 €	1 224 €		436 €	2 703 €						1 983 €
9213 Gastos gerais de funcionamento												
92131 Aquisição de bens												
Material para o aprontamento de Saúde Naval	271 €											
Aquisição de um audiómetro e de um impedanciómetro								9 225 €				
Filtro Viral Bacteriano									1 328 €			
Cabos de ECG do eletrocardiógrafo									589 €			
Eléctrodos precordiais									54 €			
Material para gravação de exames radiológicos											2 405 €	
Equipamentos para gabinete de medicina dentária												7 942 €
Tela de escala optométrica e testes de estereopsia												
Material de fisioterapia												
Tapetes de ginástica												
Vestuário para fisioterapia												
Aquisição de almofada térmica												
Fotómetro portátil												
Material para Team Building												
Cadeira para descanso												
92132 Aquisição de serviços												
Calibração e verificação de alcoólimetros							2 581 €					
Serviço de leitura e dosimetria individual							157 €					
Serviço de audiologia								360 €				
Reparação do equipamento BTL 600								215 €				
Revisão técnica de equipamento de prova de esforço									252 €			
Revisão técnica de software "MAPA"									1 120 €			
Desmontagem e montagem de equipamento de SSO												1 624 €
Reparação de equipamentos da SSO												1 477 €
Análise para vigilância sanitária da água N.R.P. Setúbal												
Custo Total	733 €	11 675 €	1 686 €	- €	712 €	3 800 €	3 502 €	10 565 €	3 797 €	388 €	4 816 €	15 769 €

TABELA 15.4: Atribuição dos gastos diretos aos serviços

Descrição	9713- Inspeção de Saúde Oral	9714- Consulta de Cardiologia	9715- Inspeção médico- sanitária	9716- Consulta de Medicina do Trabalho	9717- Consulta de Urologia	9718- Consulta de Oftalmologia	9719- Consulta de Saúde da Mulher	9720- Consulta de Medicina do Exercício	9721- Consulta de Fisiatria	9722-Sessão de fisioterapia	9723-Análise de água	9724- Consulta de Psicologia	Custo Total
	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	
921 Gastos diretos													- €
9212 Matérias consumidas													- €
Apósitos	3 901 €	544 €	153 €	204 €	473 €	268 €	262 €	765 €	565 €	1 503 €	685 €		23 761 €
Medicamentos		244 €								2 596 €			16 246 €
9213 Gastos gerais de funcionamento													- €
92131 Aquisição de bens													- €
Material para o aprontamento de Saúde Naval													271 €
Aquisição de um audiômetro e de um impedanciômetro													9 225 €
Filtro Viral Bacteriano													1 328 €
Cabos de ECG do eletrocardiógrafo													589 €
Elétrodos precordiais													54 €
Material para gravação de exames radiológicos													2 405 €
Equipamentos para gabinete de medicina dentária	7 942 €												15 884 €
Tela de escala optométrica e testes de estereopsia						1 210 €							1 210 €
Material de fisioterapia										883 €			883 €
Tapetes de ginástica										433 €			433 €
Vestuário para fisioterapia										906 €			906 €
Aquisição de almofada térmica										787 €			787 €
Fotômetro portátil											728 €		728 €
Material para Team Building												364 €	364 €
Cadeira para descanso										485 €			485 €
92132 Aquisição de serviços													- €
Calibração e verificação de alcoólímetros													2 581 €
Serviço de leitura e dosimetria individual													157 €
Serviço de audiologia													360 €
Reparação do equipamento BTL 600													215 €
Revisão técnica de equipamento de prova de esforço													252 €
Revisão técnica de software "MAPA"													1 120 €
Desmontagem e montagem de equipamento de SSO	1 624 €												3 247 €
Reparação de equipamentos da SSO	1 477 €												2 954 €
Análise para vigilância sanitária da água N.R.P. Setúbal											425 €		425 €
Custo Total	14 944 €	788 €	153 €	204 €	473 €	1 479 €	262 €	765 €	565 €	7 593 €	1 838 €	364 €	86 871 €

TABELA 15.5: Atribuição dos gastos diretos às atividades finais

Descrição	9401-Realizar consultas	9402-Garantir os cuidados de enfermagem	9403-Efetuar evacuações	9404-Realizar exames complementares de diagnóstico e terapêutica	9405-Realizar tratamentos de reabilitação	9406-Inspeccionar a aptidão física	9407-Realizar atividades de prevenção e promoção da saúde mental	9408-Vigiar e controlar a qualidade da água para consumo humano	9409-Realizar aprontamento médico-sanitário	9410-Apoiar o treino e avaliação na área da saúde	Custo Total
	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	
921 Gastos diretos											- €
9212 Matérias consumidas											- €
Apósitos	10 001 €	4 614 €	1 097 €	4 782 €	1 503 €	153 €	- €	685 €	463 €	463 €	23 761 €
Medicamentos	2 663 €	7 061 €	2 703 €		2 596 €		- €			1 224 €	16 246 €
9213 Gastos gerais de funcionamento											- €
9213 Gastos gerais de funcionamento											- €
92131 Aquisição de bens											- €
Material para o aprontamento de Saúde Naval									271 €		271 €
Aquisição de um audiómetro e de um impedanciómetro				9 225 €							9 225 €
Filtro Viral Bacteriano				1 328 €							1 328 €
Cabos de ECG do eletrocardiógrafo				589 €							589 €
Eléktrods precordiais				54 €							54 €
Material para gravação de exames radiológicos				2 405 €							2 405 €
Equipamentos para gabinete de medicina dentária	15 884 €										15 884 €
Tela de escala optométrica e testes de estereopsia	1 210 €										1 210 €
Material de fisioterapia					883 €						883 €
Tapetes de ginástica					433 €						433 €
Vestuário para fisioterapia					906 €						906 €
Aquisição de almofada térmica					787 €						787 €
Fotómetro portátil								728 €			728 €
Material para Team Building	364 €										364 €
Cadeira para descanso					485 €						485 €
92132 Aquisição de serviços											- €
Calibração e verificação de alcoóímetros				2 581 €							2 581 €
Serviço de leitura e dosimetria individual				157 €							157 €
Serviço de audiologia				360 €							360 €
Reparação do equipamento BTL 600				215 €							215 €
Revisão técnica de equipamento de prova de esforço				252 €							252 €
Revisão técnica de software "MAPA"				1 120 €							1 120 €
Desmontagem e montagem de equipamento de SSO	3 247 €										3 247 €
Reparação de equipamentos da SSO	2 954 €										2 954 €
Análise para vigilância sanitária da água N.R.P. Setúbal								425 €			425 €
Custo Total	36 323 €	11 675 €	3 800 €	23 068 €	7 593 €	153 €	- €	1 838 €	733 €	1 686 €	86 871 €

TABELA 15.6: Critérios de imputação para distribuir os gastos indiretos pelos Centros de Custo

Descrição	931-Centro de Custo Operacionais											
	93111-SMG	93112-SMCDT	93113-SSO	93114-SAAFP	93115-SME	93116-SR	93117-SSA	93118-SubPsi	93119-SAMS	93120-STa	93121-SIC	93122- CMN-DIR
	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor
Área por centro de custo	93	81	60	30	23,25	168	31,5	32	28	30	24	28
Nº de pessoas por centro de custo	5	5	11	5	1	5	1	2	4	3	2	2

Descrição	932-Centro de Custo Auxiliares										Valor Total
	93211- Secretaria	93212-SGU	93213-RG	93214-SAAF	93215-SI	93216-SRM	93217-DSCP-Chefia	93218-DSOC-Chefia	93219-DSOP-Chefia	93220- DA-Chefia	
	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	
Área por centro de custo	18	36	48	27	24	33	23	25	26	27	915,75
Nº de pessoas por centro de custo	5	5	9	2	2	4	1	1	1	1	77

TABELA 15.7: Distribuição dos gastos indiretos pelos Centros de Custo Operacionais

Descrição	Critério de imputação	Custo Total	931-Centro de Custo Operacionais											
			93111-SMG	93112-SMCDT	93113-SSO	93114-SAAFP	93115-SME	93116-SR	93117-SSA	93118-SubPsi	93119-SAMS	93120-STA	93121-SIC	93122- CMN-DIR
			Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor
922 GASTOS INDIRETOS														
9221 Pessoal														
9222 Matérias consumidas														
9223 Gastos gerais de funcionamento														
92231 Aquisição de bens														
Material de escritório	N.º pessoas por centro de custo	3 790 €	246 €	246 €	541 €	246 €	49 €	246 €	49 €	98 €	197 €	148 €	98 €	98 €
Aquisição de equipamentos	Área por centro de custo	30 659 €	3 114 €	2 712 €	2 009 €	1 004 €	778 €	5 625 €	1 055 €	1 071 €	937 €	1 004 €	804 €	937 €
Limpeza e higiene	Área por centro de custo	20 569 €	2 089 €	1 819 €	1 348 €	674 €	522 €	3 773 €	708 €	719 €	629 €	674 €	539 €	629 €
Cafeteria	N.º pessoas por centro de custo	3 740 €	243 €	243 €	534 €	243 €	49 €	243 €	49 €	97 €	194 €	146 €	97 €	97 €
92232 Aquisição de serviços														
Anuidade do aluguer da fonte de purificação de água	N.º pessoas por centro de custo	413 €	27 €	27 €	59 €	27 €	5 €	27 €	5 €	11 €	21 €	16 €	11 €	11 €
Material para distribuição de água e esgotos	N.º pessoas por centro de custo	264 €	17 €	17 €	38 €	17 €	3 €	17 €	3 €	7 €	14 €	10 €	7 €	7 €
Serviço de lavanderia	N.º pessoas por centro de custo	5 927 €	385 €	385 €	847 €	385 €	77 €	385 €	77 €	154 €	308 €	231 €	154 €	154 €
Comunicações	N.º pessoas por centro de custo	2 630 €	171 €	171 €	376 €	171 €	34 €	171 €	34 €	68 €	137 €	102 €	68 €	68 €
Eletricidade	Área por centro de custo	115 427 €	11 722 €	10 210 €	7 563 €	3 781 €	2 931 €	21 176 €	3 970 €	4 033 €	3 529 €	3 781 €	3 025 €	3 529 €
92233- Depreciações de equipamentos	Área por centro de custo	155 262 €	15 768 €	13 733 €	10 173 €	5 086 €	3 942 €	28 484 €	5 341 €	5 425 €	4 747 €	5 086 €	4 069 €	4 747 €
9224 Transferências e subsídios concedidos														
9225 Gastos provenientes de outras entidades														
Gastos provenientes da Superintendência do Pessoal	N.º pessoas por centro de custo	138 703 €	9 007 €	9 007 €	19 815 €	9 007 €	1 801 €	9 007 €	1 801 €	3 603 €	7 205 €	5 404 €	3 603 €	3 603 €
Gastos provenientes da DS	N.º pessoas por centro de custo	360 808 €	23 429 €	23 429 €	51 544 €	23 429 €	4 686 €	23 429 €	4 686 €	9 372 €	18 743 €	14 057 €	9 372 €	9 372 €
Gastos provenientes da DLS	N.º pessoas por centro de custo	268 210 €	17 416 €	17 416 €	38 316 €	17 416 €	3 483 €	17 416 €	3 483 €	6 967 €	13 933 €	10 450 €	6 967 €	6 967 €
Custo Total de gastos indiretos		1 106 401 €	83 633 €	79 415 €	133 161 €	61 487 €	18 361 €	109 998 €	21 261 €	31 625 €	50 595 €	41 110 €	28 813 €	30 219 €

TABELA: 15.8: Distribuição dos gastos indiretos pelos Centros de Custo Auxiliares

Descrição	Critério de imputação	932-Centro de Custo Auxiliares										Custo Total
		93211- Secretaria	93212-SGU	93213-RG	93214-SAAF	93215-SI	93216-SRM	93217-DSCP-Chefia	93218-DSOC-Chefia	93219-DSOP-Chefia	93220- DA-Chefia	
		Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	
922 GASTOS INDIRETOS												
9221 Pessoal												
9222 Matérias consumidas												
9223 Gastos gerais de funcionamento												
92231 Aquisição de bens												
Material de escritório	N.º pessoas por centro de custo	246 €	246 €	443 €	98 €	98 €	197 €	49 €	49 €	49 €	49 €	3 790 €
Aquisição de equipamentos	Área por centro de custo	603 €	1 205 €	1 607 €	904 €	804 €	1 105 €	770 €	837 €	870 €	904 €	30 659 €
Limpeza e higiene	Área por centro de custo	404 €	809 €	1 078 €	606 €	539 €	741 €	517 €	562 €	584 €	606 €	20 569 €
Cafeteria	N.º pessoas por centro de custo	243 €	243 €	437 €	97 €	97 €	194 €	49 €	49 €	49 €	49 €	3 740 €
92232 Aquisição de serviços												- €
Anuidade do aluguer da fonte de purificação de água	N.º pessoas por centro de custo	27 €	27 €	48 €	11 €	11 €	21 €	5 €	5 €	5 €	5 €	413 €
Material para distribuição de água e esgotos	N.º pessoas por centro de custo	17 €	17 €	31 €	7 €	7 €	14 €	3 €	3 €	3 €	3 €	264 €
Serviço de lavandaria	N.º pessoas por centro de custo	385 €	385 €	693 €	154 €	154 €	308 €	77 €	77 €	77 €	77 €	5 927 €
Comunicações	N.º pessoas por centro de custo	171 €	171 €	307 €	68 €	68 €	137 €	34 €	34 €	34 €	34 €	2 630 €
Eleticidade	Área por centro de custo	2 269 €	4 538 €	6 050 €	3 403 €	3 025 €	4 160 €	2 899 €	3 151 €	3 277 €	3 403 €	115 427 €
92233- Depreciações de equipamentos	Área por centro de custo	3 052 €	6 104 €	8 138 €	4 578 €	4 069 €	5 595 €	3 900 €	4 239 €	4 408 €	4 578 €	155 262 €
9224 Transferências e subsídios concedidos												- €
9225 Gastos provenientes de outras entidades												- €
Gastos provenientes da SP	N.º pessoas por centro de custo	9 007 €	9 007 €	16 212 €	3 603 €	3 603 €	7 205 €	1 801 €	1 801 €	1 801 €	1 801 €	138 703 €
Gastos provenientes da DS	N.º pessoas por centro de custo	23 429 €	23 429 €	42 172 €	9 372 €	9 372 €	18 743 €	4 686 €	4 686 €	4 686 €	4 686 €	360 808 €
Gastos provenientes da DLS	N.º pessoas por centro de custo	17 416 €	17 416 €	31 349 €	6 967 €	6 967 €	13 933 €	3 483 €	3 483 €	3 483 €	3 483 €	268 210 €
Custo Total de gastos indiretos		57 268 €	63 596 €	108 567 €	29 868 €	28 813 €	52 353 €	18 273 €	18 976 €	19 328 €	19 679 €	1 106 401 €

TABELA 15.9: Custo total de gastos diretos e indiretos dos Centros de Custo Operacionais e Auxiliares

Descrição	931-Centro de Custo Operacionais											
	93111-SMG	93112-SMCDT	93113-SSO	93114-SAAFP	93115-SME	93116-SR	93117-SSA	93118-SubPsi	93119-SAMS	93120-STA	93121-SIC	93122- CMN-DIR
	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor
Custo Total de gastos diretos	116 087 €	112 101 €	206 182 €	112 101 €	35 939 €	107 060 €	35 939 €	54 979 €	93 060 €	74 020 €	54 979 €	89 142 €
Custo Total de gastos indiretos	83 633 €	79 415 €	133 161 €	61 487 €	18 361 €	109 998 €	21 261 €	31 625 €	50 595 €	41 110 €	28 813 €	30 219 €
Custo Total	199 720 €	191 515 €	339 343 €	173 587 €	54 300 €	217 058 €	57 200 €	86 605 €	143 656 €	115 130 €	83 792 €	119 361 €

Descrição	932-Centro de Custo Auxiliares										Custo Total
	93211- Secretaria	93212-SGU	93213-RG	93214-SAAF	93215-SI	93216-SRM	93217-DSCP-Chefia	93218-DSOC-Chefia	93219-DSOP-Chefia	93220- DA-DIR	
	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	
Custo Total de gastos diretos	81 753 €	85 390 €	141 755 €	48 472 €	49 349 €	114 288 €	40 277 €	40 277 €	40 277 €	40 277 €	1 773 704 €
Custo Total de gastos indiretos	57 268 €	63 596 €	108 567 €	29 868 €	28 813 €	52 353 €	18 273 €	18 976 €	19 328 €	19 679 €	1 106 401 €
Custo Total	139 021 €	148 985 €	250 322 €	78 340 €	78 162 €	166 641 €	58 551 €	59 254 €	59 605 €	59 957 €	2 880 106 €

Apêndice J

3º Estádio

Tabelas referentes ao terceiro estágio:

- Alocação dos custos dos Centros de Custo Auxiliares para os Centros de Custo Operacionais - tabela 16.1;
- Custo total dos Centros de Custo Operacionais - tabela 16.2;
- Alocação dos custos dos Centros de Custo Auxiliares para as atividades intermédias - tabela 16.3.

TABELA 16.1: Distribuição dos custos dos Centros de Custo Auxiliares

Descrição	931-Centros de Custo Operacionais												Valor Total
	93111-SMG	93112-SMCDT	93113-SSO	93114-SAAFP	93115-SME	93116-SR	93117-SSA	93118-SubPs	93119-SAMS	93120-STA	93121-SIC	93122- CMN-DIR	
	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	
Área por centro de custo	93	81	60	30	23,25	168	31,5	32	28	30	24	28	628,75
N.º de pessoas por centro de custo	5	5	11	5	1	5	1	2	4	3	2	2	46
N.º de ações clínicas por centro de custo	6 790	17 248	7 569	8 319	190	3 644	1 142	1 214	3 006	138	27	-	49 287

Descrição	Critério de imputação	Custo Total	931-Centro de Custo Operacionais												Custo Total
			93111-SMG	93112-SMCDT	93113-SSO	93114-SAAFP	93115-SME	93116-SR	93117-SSA	93118-SubPsi	93119-SAMS	93120-STA	93121-SIC	93122- CMN-DIR	
			Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	
93211-Secretaria	N.º pessoas por centro de custo	139 021 €	15 111 €	15 111 €	33 244 €	15 111 €	3 022 €	15 111 €	3 022 €	6 044 €	12 089 €	9 067 €	6 044 €	6 044 €	139 021 €
93212-SGU	N.º de ações clínicas por centro de custo	148 985 €	20 525 €	52 137 €	22 880 €	25 147 €	574 €	11 015 €	3 452 €	3 670 €	9 087 €	417 €	82 €	-	148 985 €
93213-RG	N.º de ações clínicas por centro de custo	250 322 €	34 486 €	87 600 €	38 442 €	42 251 €	965 €	18 507 €	5 800 €	6 166 €	15 267 €	701 €	137 €	-	250 322 €
93214-SAAF	N.º pessoas por centro de custo	78 340 €	8 515 €	8 515 €	18 733 €	8 515 €	1 703 €	8 515 €	1 703 €	3 406 €	6 812 €	5 109 €	3 406 €	3 406 €	78 340 €
93215-SI	N.º pessoas por centro de custo	78 162 €	8 496 €	8 496 €	18 691 €	8 496 €	1 699 €	8 496 €	1 699 €	3 398 €	6 797 €	5 097 €	3 398 €	3 398 €	78 162 €
93216-SRM	Área por centro de custo	166 641 €	24 648 €	21 468 €	15 902 €	7 951 €	6 162 €	44 526 €	8 349 €	8 481 €	7 421 €	7 951 €	6 361 €	7 421 €	166 641 €
93217-DSOP-Chefia	Divisão pelos centros de custo	58 551 €	19 517 €	19 517 €	19 517 €	-	-	-	-	-	-	-	-	-	58 551 €
93218-DSOC-Chefia	Divisão pelos centros de custo	59 254 €	-	-	-	11 851 €	11 851 €	11 851 €	11 851 €	11 851 €	-	-	-	-	59 254 €
93219-DSOP-Chefia	Divisão pelos centros de custo	59 605 €	-	-	-	-	-	-	-	-	19 868 €	19 868 €	19 868 €	-	59 605 €
93220-DA-Chefia	Divisão pelos centros de custo	59 957 €	5 451 €	5 451 €	5 451 €	5 451 €	5 451 €	5 451 €	5 451 €	5 451 €	5 451 €	5 451 €	5 451 €	-	59 957 €
Custo Total		1 098 837 €	136 748 €	218 295 €	172 860 €	124 772 €	31 427 €	123 472 €	41 326 €	48 467 €	82 791 €	53 661 €	44 747 €	20 270 €	1 098 837 €

TABELA 16.2: Custo total dos Centros de Custo operacionais

Centro de Custo Operacionais	Custo Total
93111-SMG	336 468 €
93112-SMCDT	409 811 €
93113-SSO	512 203 €
93114-SAAFP	298 360 €
93115-SME	85 727 €
93116-SR	340 530 €
93117-SSA	98 527 €
93118-SubPsi	135 071 €
93119-SAMS	226 447 €
93120-STA	168 792 €
93121-SIC	128 540 €
93122-CMN-DIR	139 631 €

TABELA 16.3: Custo total das atividades intermédias

Centros de Custo Auxiliares	Custo Total	Atividade intermédias	Critério de imputação (% horas de atividade)	Custo Total
93211-Secretaria	139 021 €	9411-Realizar as tarefas inerentes à gestão dos recursos humanos	75%	104 266 €
		9412-Gerir a correspondência- serviços de correio	15%	20 853 €
		9413-Organizar as mensagens dirigidas ao CMN	10%	13 902 €
93212-SGU	148 985 €	9414-Apoiar os técnicos de saúde nos procedimentos administrativos	40%	59 594 €
		9415-Organizar a documentação clínica	20%	29 797 €
		9416-Tratar os dados estatísticos do CMN	25%	37 246 €
		9417-Elaborar os registos das dispensas e as propostas para a JSN	15%	22 348 €
93213-RG	250 322 €	9418-Gerir os contactos telefónicos	10%	25 032 €
		9419-Marcas as solicitações dos utentes	40%	100 129 €
		9420-Apoiar os utentes	50%	125 161 €
93214-SAAF	78 340 €	9421-Propor a aquisição de bens e serviços	45%	35 253 €
		9422-Rececionar o material	10%	7 834 €
		9423-Repor os bens consumíveis	25%	19 585 €
		9424-Apoiar a gestão e a manutenção das instalações e equipamentos	20%	15 668 €
93215-SI	78 162 €	9425-Propor a aquisição de bens e serviços informáticos	10%	7 816 €
		9426-Efetuar a manutenção dos equipamentos e programas informáticos	70%	54 713 €
		9427-Assegurar a proteção dos programas e da base de dados	20%	15 632 €
93216-SRM	166 641 €	9428-Reparar as instalações e equipamentos do CMN	75%	124 981 €
		9429-Gerir a frota automóvel do CMN	15%	24 996 €
		9430-Apoiar a manutenção dos equipamentos de eletromedicina	10%	16 664 €
93217-DSCP-Chefia	58 551 €	9431-Supervisionar e coordenar o DSCP	100%	58 551 €
93218-DSOC-Chefia	59 254 €	9432-Supervisionar e coordenar o DSOC	100%	59 254 €
93219-DSOP-Chefia	59 605 €	9433-Supervisionar e coordenar o DSOP	100%	59 605 €
93220-DA-Chefia	59 957 €	9434-Supervisionar e coordenar o DA	100%	59 957 €

Apêndice K

4º Estádio

Tabelas referentes ao quarto estágio:

- Custo total dos serviços (soma dos gastos diretos com a transferência dos custos dos Centros de Custo Operacionais para os serviços) - tabela 17.1;
- Obtenção dos custos serviços a transferir entre serviços - tabela 17.2.
- Custo total das atividades finais (soma dos gastos diretos com a transferência dos custo dos Centros de Custo Operacionais para as atividades) - tabela 17.3;
- Obtenção dos custos serviços a transferir entre atividades - tabela 17.4.

TABELA 17.1: Obtenção do custo total dos serviços

Descrição	Critério de imputação	Valor do critério de imputação	Custo Total	9701- Apontamento médico-sanitário		9702- Atendimento de enfermagem		9703-Atividade operacional		9704-Atividade de psicologia		9705-Consulta de Clínica Geral		9706- Evacuação		9707-Exame toxicológico		9708-Exame audiológico		9709-Exame de cardiopneumologia		9710-Análise clínica		9711-Exame de radiologia		9712-Consulta de Saúde Oral	
				Q	V	Q	V	Q	V	Q	V	Q	V	Q	V	Q	V	Q	V	Q	V	Q	V	Q	V	Q	V
921 Gastos diretos			86 871 €		733 €		11 675 €		1 686 €		- €		712 €		3 800 €		3 502 €		10 565 €		3 797 €		388 €		4 816 €		15 769 €
922 Gastos indiretos																											
93111-SMG	N.º de pessoas por serviço	5	336 468 €			2	134 587 €					0,5	33 647 €	2	134 587 €												
93112-SMCDT	N.º de exames realizados	17248	409 811 €													856	20 338 €	1774	42 150 €	5185	123 195 €	4570	108 583 €	4863	115 544 €		
93113-SSO	N.º de consultas realizadas	7569	512 203 €																							2323	157 200 €
93114-SAAFP	N.º de pessoas por serviço	5	298 360 €			3	179 016 €																				
93115-SME	N.º de consultas realizadas	190	85 727 €																								
93116-SR	N.º de pessoas por serviço	5	340 530 €																								
93117-SSA	N.º de análises de água efetuadas	1142	98 527 €																								
93118-SubPsi	N.º de pessoas por serviço	2	135 071 €							1	67 536 €																
93119-SAMS	N.º de pessoas por serviço	4	226 447 €	1	56 612 €	3	169 835 €																				
93120-STA	N.º de ações operacionais	138	168 792 €					138	168 792 €																		
93121-SIC	N.º de ações de psicologia	27	128 540 €							27	128 540 €																
93122-CMN-DIR	Divisão por objetos de custo	24	139 631 €		5 818 €		5 818 €		5 818 €		5 818 €		5 818 €		5 818 €		5 818 €		5 818 €		5 818 €		5 818 €		5 818 €		5 818 €
97-Custo parcial do Serviço					63 163 €		500 931 €		176 296 €		201 894 €		40 177 €		144 205 €		29 658 €		58 533 €		132 810 €		114 789 €		126 179 €		178 787 €
Semi-serviço					237 737 €																- 116 724 €		- 114 462 €		- 118 239 €		
97-Custo total do serviço					300 900 €		500 931 €		176 296 €		201 894 €		40 177 €		144 205 €		29 658 €		58 533 €		16 086 €		327 €		7 940 €		178 787 €

TABELA 17.1: Obtenção do custo total dos serviços

Descrição	Critério de imputação	Valor do critério de imputação	Custo Total	9713-Inspeção de Saúde Oral		9714-Consulta de Cardiologia		9715-Inspeção médico-sanitária		9716-Consulta de Medicina do Trabalho		9717-Consulta de Urologia		9718-Consulta de Oftalmologia		9719-Consulta de Saúde da Mulher		9720-Consulta de Medicina do Exercício		9721-Consulta de Fisiatria		9722-Sessão de fisioterapia		9723-Análise de água		9724-Consulta de Psicologia		Custo Total
				Q	V	Q	V	Q	V	Q	V	Q	V	Q	V	Q	V	Q	V	Q	V	Q	V	Q	V	Q	V	
921 Gastos diretos			86 871 €		14 944 €		788 €		153 €		204 €		473 €		1 479 €		262 €		765 €		565 €		7 593 €		1 838 €		364 €	86 871 €
922 Gastos indiretos																											- €	
93111-SMG	N.º de pessoas por serviço	5	336 468 €							0,5	33 647 €																336 468 €	
93112-SMCDT	N.º de exames realizados	17248	409 811 €																								409 811 €	
93113-SSO	N.º de consultas realizadas	7569	512 203 €	5246	355 003 €																						512 203 €	
93114-SAAFP	N.º de pessoas por serviço	5	298 360 €			0,4	23 869 €	0,4	23 869 €			0,4	23 869 €	0,4	23 869 €	0,4	23 869 €										298 360 €	
93115-SME	N.º de consultas realizadas	190	85 727 €															190	85 727 €								85 727 €	
93116-SR	N.º de pessoas por serviço	5	340 530 €																1	68 106 €	4	272 424 €					340 530 €	
93117-SSA	N.º de análises de água efetuadas	1142	98 527 €																				1142	98 527 €			98 527 €	
93118-SubPsi	N.º de pessoas por serviço	2	135 071 €																						1	67 536 €	135 071 €	
93119-SAMS	N.º de pessoas por serviço	4	226 447 €																								226 447 €	
93120-STA	N.º de ações operacionais	138	168 792 €																								168 792 €	
93121-SIC	N.º de ações de psicologia	27	128 540 €																								128 540 €	
93122-CMN-DIR	Divisão por objetos de custo	24	139 631 €		5 818 €		5 818 €		5 818 €		5 818 €		5 818 €		5 818 €		5 818 €		5 818 €		5 818 €		5 818 €		5 818 €		5 818 €	139 631 €
97-Custo parcial do Serviço					375 764 €		30 474 €		29 840 €		39 669 €		30 160 €		31 165 €		29 949 €		92 310 €		74 489 €		285 835 €		106 183 €		73 718 €	2 966 976 €
Semi-serviço					- 326 412€				438 101 €																		- €	
97-Custo total do serviço					49 352 €		30 474 €		467 941 €		39 669 €		30 160 €		31 165 €		29 949 €		92 310 €		74 489 €		285 835 €		106 183 €		73 718 €	2 966 976 €

TABELA 17.2: Obtenção dos custos a transferir entre serviços

Semi-serviço	Critério de imputação	Valor do critério de imputação	Custo Total	9701-Aprontamentos médico-sanitários		9715-Inspeção médico-sanitária		Custo Total	
				Q	V	Q	V	Q	V
9709-Exame de Cardiopneumologia	N.º de exames realizados	5185	132 810 €	1603	41 060 €	2954	75 665 €	4557	116 724 €
9710-Análise Clínica	N.º de exames realizados	4570	114 789 €	1603	40 264 €	2954	74 198 €	4557	114 462 €
9711-Exame de Radiologia	N.º de exames realizados	4863	126 179 €	1603	41 593 €	2954	76 646 €	4557	118 239 €
9713-Inspeção de Saúde Oral	N.º de consultas realizadas	5246	375 764 €	1603	114 821 €	2954	211 591 €	4557	326 412 €
Custo Total			749 542 €		237 737 €		438 101 €		675 838 €

TABELA 17.3: Obtenção do custo total das atividades intermédias

Descrição	Critério de imputação	Valor do critério de imputação	Custo Total	9401-Realizar consultas		9402-Garantir os cuidados de enfermagem		9403- Efetuar evacuações		9404-Realizar exames complementares de diagnóstico e terapêutica		9405-Realizar tratamentos de reabilitação		9406-Inspecionar a aptidão física		9407-Realizar práticas de prevenção e promoção da saúde mental		9408-Vigiar e controlar a qualidade da água para consumo humano		9409-Realizar apontamentos médico-sanitários		9410-Apoiar o treino e avaliação na área da saúde		Custo Total
				Q	V	Q	V	Q	V	Q	V	Q	V	Q	V	Q	V	Q	V	Q	V	Q	V	
921 Gastos diretos			86 871 €		36 323 €		11 675 €		3 800 €		23 068 €		7 593 €		153 €		- €		1 838 €		733 €		1 686 €	86 871 €
922 Gastos indiretos																								- €
93111-SMG	N.º de pessoas por atividade	5	336 468 €	1	67 294 €	2	134 587 €	2	134 587 €															336 468 €
93112-SMCDT	N.º de exames realizados	17248	409 811 €							17248	409 811 €													409 811 €
93113-SSO	N.º de consultas realizadas	7569	512 203 €	7569	512 203 €																			512 203 €
93114-SAAFP	N.º de pessoas por atividade	5	298 360 €	1,6	95 475 €	3	179 016 €							0,4	23 869 €									298 360 €
93115-SME	N.º de consultas realizadas	190	85 727 €	190	85 727 €																			85 727 €
93116-SR	N.º de pessoas por atividade	5	340 530 €	1	68 106 €							4	272 424 €											340 530 €
93117-SSA	N.º de análises de água efetuadas	1142	98 527 €															1142	98 527 €					98 527 €
93118-SubPsi	N.º de pessoas por atividade	2	135 071 €	1	67 536 €											1	67 536 €							135 071 €
93119-SAMS	N.º de pessoas por atividade	4	226 447 €			3	169 835 €													1	56 612 €			226 447 €
93120-STA	N.º de ações operacionais	138	168 792 €																			138	168 792 €	168 792 €
93121-SIC	N.º de ações de psicologia	27	128 540 €													27	128 540 €							128 540 €
93122-CMN-DIR	Divisão pelas atividades	10	139 631 €		13 963 €		13 963 €		13 963 €		13 963 €		13 963 €		13 963 €		13 963 €		13 963 €		13 963 €		13 963 €	139 631 €
94-Custo parcial da atividade					946 627 €		509 077 €		152 350 €		446 842 €		293 980 €		37 985 €		210 039 €		114 328 €		71 308 €		184 441 €	2 966 976 €
Semi-atividades					-273 387 €						-354 173 €				406 806 €						220 755 €			- €
94-Custo total da atividade					673 239 €		509 077 €		152 350 €		92 669 €		293 980 €		444 791 €		210 039 €		114 328 €		292 063 €		184 441 €	2 966 976 €

TABELA 17.4: Obtenção dos custos a transferir entre atividades

Semi-atividade	Critério de imputação	Valor do critério de imputação	Custo total	9407-Inspecionar a aptidão física		9410-Realizar prontamentos médico-sanitários		Custo Total	
				Q	V	Q	V	Q	V
9415-Realizar exames complementares de diagnóstico e terapêutica	N.º de exames realizados	17248	446 842 €	8862	229 587 €	4809	124 586 €	13671	354 173 €
9411-Realizar consultas	N.º de consultas realizadas	15779	946 627 €	2954	177 219 €	1603	96 168 €	4557	273 387 €
Custo Total					406 806 €		220 755 €		627 560 €

Apêndice L

Plano de Contas da Classe 9 para a entidade em estudo

O plano de contas da classe 9 aplicado à entidade em estudo realizou-se de acordo com as seguintes operações:

1. Reclassificação dos gastos refletidos (conta 916) em gastos diretos (conta 921) e gastos indiretos (conta 922);
2. Repartição dos gastos diretos (conta 921) e indiretos (conta 922) pelos serviços (conta 97) e pelos Centros de Custo, através da conta 931 (Centros de Custo Operacionais) ou 932 (Centros de Custo Auxiliares);
3. Alocação dos custos dos Centros de Custo Auxiliares (conta 932) para os Centros de Custo Operacionais (conta 931);
4. Obtenção do custo total dos serviços (conta 97), através do somatório dos seus gastos diretos (conta 921) com os gastos indiretos provenientes dos Centros de Custo Operacionais (conta 931).

TABELA 18.1: Plano de contas da Classe 9 aplicado à entidade em estudo

Código	Contas	Débito	Crédito
Reclassificação de gastos			
9161	Custo das matérias consumidas		40 006 €
9162	Fornecimentos e serviços externos		280 013 €
9163	Gastos com pessoal		1 723 973 €
9164	Gastos de depreciação e de amortização		155 262 €
9168	Outros gastos		767 721 €
9211	Gastos diretos- Pessoal	1 723 973 €	
9212	Gastos diretos- Matérias consumidas	40 006 €	
9213	Gastos diretos- Gastos gerais de funcionamento	96 595 €	
9223	Gastos indiretos- Gastos gerais de funcionamento	338 680 €	
9224	Transferências e subsídios concedidos		
9225	Gastos provenientes de outras entidades	767 721 €	
Repartição dos gastos pelos centros de custo			
9211	Gastos diretos- Pessoal		1 723 973 €
9213	Gastos diretos- Gastos gerais de funcionamento		49 731 €
9223	Gastos indiretos- Gastos gerais de funcionamento		338 680 €
9225	Gastos provenientes de outras entidades		767 721 €
93111	SMG	199 720 €	
93112	SMCDT	191 515 €	
93113	SSO	339 343 €	
93114	SAAFP	173 587 €	
93115	SME	54 300 €	
93116	SR	217 058 €	
93117	SSA	57 200 €	
93118	SP	86 605 €	
93119	SAMS	143 656 €	
93120	STA	115 130 €	
93121	SIC	83 792 €	
93122	CMN-DIR	119 361 €	
93211	Secretaria	139 021 €	
93212	SGU	148 985 €	
93213	RG	250 322 €	
93214	SAAF	78 340 €	
93215	SI	78 162 €	
93216	SRM	166 641 €	
93217	DSCP-Chefia	58 551 €	
93218	DSOC-Chefia	59 254 €	
93219	DSOP-Chefia	59 605 €	
93220	DA-Chefia	59 957 €	
Repartição dos gastos pelos serviços			
9212	Gastos diretos- Matérias consumidas		40 006 €
9213	Gastos diretos- Gastos gerais de funcionamento		46 864 €
9701	Aprontamento médico-sanitário	733 €	
9702	Atendimento de enfermagem	11 675 €	
9703	Atividade operacional	1 686 €	
9704	Atividade de psicologia	- €	
9705	Consulta de Clínica Geral	712 €	
9706	Evacuação	3 800 €	
9707	Exame toxicológico	3 502 €	

9708	Exame audiológico	10 565 €	
9709	Exame de cardiopneumologia	3 797 €	
9710	Análise clínica	388 €	
9711	Exame de radiologia	4 816 €	
9712	Consulta de Saúde Oral	15 769 €	
9713	Inspeção de Saúde Oral	14 944 €	
9714	Consulta de Cardiologia	788 €	
9715	Inspeção médico-sanitária	153 €	
9716	Consulta de Medicina do Trabalho	204 €	
9717	Consulta de Urologia	473 €	
9718	Consulta de Oftalmologia	1 479 €	
9719	Consulta de Saúde da Mulher	262 €	
9720	Consulta de Medicina do Exercício	765 €	
9721	Consulta de Fisiatria	565 €	
9722	Sessão de fisioterapia	7 593 €	
9723	Análise de água	1 838 €	
9724	Consultas de Psicologia	364 €	
Repartição dos gastos dos Centro de Custo Auxiliares pelos Centro de Custo Operacionais			
93211	Secretaria		139 021 €
93212	SGU		148 985 €
93213	RG		250 322 €
93214	SAAF		78 340 €
93215	SI		78 162 €
93216	SRM		166 641 €
93217	DSCP-Chefia		58 551 €
93218	DSOC-Chefia		59 254 €
93219	DSOP-Chefia		59 605 €
93220	DA-Chefia		59 957 €
93111	SMG	136 748 €	
93112	SMCDT	218 295 €	
93113	SSO	172 860 €	
93114	SAAFP	124 772 €	
93115	SME	31 427 €	
93116	SR	123 472 €	
93117	SSA	41 326 €	
93118	SP	48 467 €	
93119	SAMS	82 791 €	
93120	STA	53 661 €	
93121	SIC	44 747 €	
93122	CMN-DIR	20 270 €	
Repartição dos gastos dos Centro de Custo Operacionais pelos serviços			
93111	SMG		336 468 €
93112	SMCDT		409 811 €
93113	SSO		512 203 €
93114	SAAFP		298 360 €
93115	SME		85 727 €
93116	SR		340 530 €
93117	SSA		98 527 €
93118	SP		135 071 €
93119	SAMS		226 447 €
93120	STA		168 792 €

93121	SIC		128 540 €
93122	CMN-DIR		139 631 €
9701	Aprontamento médico-sanitário	62 430 €	
9702	Atendimento de enfermagem	489 256 €	
9703	Atividade operacional	174 609 €	
9704	Atividade de psicologia	201 894 €	
9705	Consulta de Clínica Geral	39 465 €	
9706	Evacuação	140 405 €	
9707	Exame toxicológico	26 156 €	
9708	Exame audiológico	47 968 €	
9709	Exame de cardiopneumologia	129 013 €	
9710	Análise clínica	114 401 €	
9711	Exame de radiologia	121 362 €	
9712	Consulta de Saúde Oral	163 018 €	
9713	Inspeção de Saúde Oral	360 821 €	
9714	Consulta de Cardiologia	29 687 €	
9715	Inspeção médico-sanitária	29 687 €	
9716	Consulta de Medicina do Trabalho	39 465 €	
9717	Consulta de Urologia	29 687 €	
9718	Consulta de Oftalmologia	29 687 €	
9719	Consulta de Saúde da Mulher	29 687 €	
9720	Consulta de Medicina do Exercício	91 545 €	
9721	Consulta de Fisiatria	73 924 €	
9722	Sessão de fisioterapia	278 242 €	
9723	Análise de água	104 345 €	
9724	Consultas de Psicologia	73 354 €	
Transferência dos gastos para as contas de resultados			
9701	Aprontamento médico-sanitário		300 900 €
9702	Atendimento de enfermagem		500 931 €
9703	Atividade operacional		176 296 €
9704	Atividade de psicologia		201 894 €
9705	Consulta de Clínica Geral		40 177 €
9706	Evacuação		144 205 €
9707	Exame toxicológico		29 658 €
9708	Exame audiológico		58 533 €
9709	Exame de cardiopneumologia		16 086 €
9710	Análise clínica		327 €
9711	Exame de radiologia		7 940 €
9712	Consulta de Saúde Oral		178 787 €
9713	Inspeção de Saúde Oral		49 352 €
9714	Consulta de Cardiologia		30 474 €
9715	Inspeção médico-sanitária		467 941 €
9716	Consulta de Medicina do Trabalho		39 669 €
9717	Consulta de Urologia		30 160 €
9718	Consulta de Oftalmologia		31 165 €
9719	Consulta de Saúde da Mulher		29 949 €
9720	Consulta de Medicina do Exercício		92 310 €
9721	Consulta de Fisiatria		74 489 €
9722	Sessão de fisioterapia		285 835 €
9723	Análise de água		106 183 €
9724	Consultas de Psicologia		73 718 €

982	Serviços	2 966 976 €	
-----	----------	-------------	--

Anexo I

A relação entre as IPSAS e as NCP

Área Contabilística e de Relato	IPSAS	NCP
Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras	IPSAS 1, 2	NCP 1
Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros	IPSAS 3	NCP 2
Ativos Intangíveis	IPSAS 31	NCP 3
Acordos de Concessão de Serviços: Concedente	IPSAS 32	NCP 4
Ativos Fixos Tangíveis	IPSAS 17	NCP 5
Locações	IPSAS 13	NCP 6
Custos de Empréstimos Obtidos	IPSAS 5	NCP 7
Propriedades de Investimento	IPSAS 16	NCP 8
Imparidade de Ativos	IPSAS 21, 26	NCP 9
Inventários	IPSAS 12	NCP 10
Agricultura	IPSAS 27	NCP 11
Contratos de Construção	IPSAS 11	NCP 12
Rendimento de Transações com Contraprestação	IPSAS 9	NCP 13
Rendimento de Transações sem Contraprestação	IPSAS 23	NCP 14
Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	IPSAS 19	NCP 15
Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio	IPSAS 4	NCP 16
Acontecimentos Após a Data do Relato	IPSAS 14	NCP 17
Instrumentos Financeiros	IPSAS 28, 29, 30	NCP 18
Benefícios dos Empregados	IPSAS 25	NCP 19
Divulgações de Partes Relacionadas	IPSAS 20	NCP 20
Demonstrações Financeiras Separadas	IPSAS 34	NCP 21
Demonstrações Financeiras Consolidadas	IPSAS 35	NCP 22
Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos	IPSAS 36	NCP 23

Acordos Conjuntos	IPSAS 37	NCP 24
Relato por Segmentos	IPSAS 18	NCP 25
Contabilidade e Relato Orçamental	-	NCP 26
Contabilidade de Gestão	-	NCP 27

Fonte: Rosa (2017, p. 32)

Anexo II

As diferenças entre a Contabilidade Financeira e a Contabilidade de Gestão

	Contabilidade Financeira	Contabilidade de Gestão
Destinatários da informação	Entidades externas com interesses na organização tais como: sócios/acionistas, (fornecedores, bancos e outras), autoridades fiscais.	Todos os responsáveis da organização, nomeadamente: trabalhadores, gestores funcionais, executivos de topo e, eventualmente consultores.
Objetivos da informação	Divulgar às entidades externas interessadas, de uma forma sumária, o desempenho financeiro histórico da organização.	Assessorar o gestor fornecendo informação adequada à tomada de decisão e em simultâneo fornecer dados que permitam efetuar o controlo do desempenho operacional.
Tipo e âmbito da informação	Apenas são fornecidos dados financeiros altamente agregados, apresentando a situação financeira da empresa como um todo.	São fornecidas informações monetárias e não monetárias, de forma pormenorizada, acerca dos processos e tecnologias, fornecedores e clientes; a informação é desagregada a nível do produto, centro de atividade, departamento e /ou do segmento de mercado.
Natureza da informação	A contabilidade é normativa, com regras específicas definidas por princípios contabilísticos e pelas autoridades governamentais, o que a torna objetiva, consistente e precisa.	A contabilidade não é normativa: os sistemas de informação são definidos internamente de forma a satisfazer as necessidades estratégicas e operacionais da organização; é mais subjetiva e sujeita a diferentes interpretações, mas em simultâneo é mais relevante para a gestão.

Fonte: Ferreira et al. (2014, p. 40)

Anexo III

Planos de Contas da Classe 9

91 GASTOS E RENDIMENTOS REFLETIDOS

916 Gastos refletidos

- 9160 Transferências e subsídios concedidos
- 9161 Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas
- 9162 Fornecimentos e serviços externos
- 9163 Gastos com o pessoal
- 9164 Gastos de depreciação e de amortização
- 9165 Perdas por imparidade
- 9166 Perdas por redução de justo valor
- 9167 Provisões do período
- 9168 Outros gastos e perdas
- 9169 Gastos e perdas por juros e outros encargos

917 Rendimentos refletidos

- 9170 Impostos, contribuições e taxas
- 9171 Vendas
- 9172 Prestação de serviços e concessões
- 9173 Variações nos inventários da produção
- 9174 Trabalhos para a própria entidade
- 9175 Transferências e subsídios correntes obtidos
- 9176 Reversões
- 9177 Ganhos por aumentos de justo valor
- 9178 Outros rendimentos e ganhos
- 9179 Juros, dividendos e outros rendimentos similares

92 RECLASSIFICAÇÃO DOS GASTOS E RENDIMENTOS*

921 Gastos diretos

- 9211 Pessoal
- 9212 Matérias consumidas
- 9213 Gastos gerais de funcionamento

9214 Transferências e subsídios concedidos

...

9219 Outros

*A entidade poderá adotar outra forma de reclassificação dos gastos, nomeadamente em fixos e varáveis, conforme também admitido na NCP 27.

922 Gastos indiretos**

9221 Pessoal

9222 Matérias consumidas

9223 Gastos gerais de funcionamento

9224 Transferências e subsídios concedidos

...

9229 Outros

** A repartir segundo o(s) critério(s) de imputação definidos na NCP 27.

923 Gastos não incorporados***

9231 Pessoal

9232 Matérias consumidas

9233 Gastos gerais de funcionamento

9234 Transferências e subsídios concedidos

...

9239 Outros

*** A divulgar no Anexo, incluindo a respetiva fundamentação.

924 Gastos ambientais

9241 Associados a investimentos adicionais em equipamentos e formação

92411 Pessoal

92412 Matérias consumidas

92413 Gastos gerais de funcionamento

92414 Transferências e subsídios concedidos

...

92419 Outros

9242 Aquisição de matérias-primas e mão-de-obra

92421 Pessoal

92422 Matérias consumidas

92423 Gastos gerais de funcionamento

92424 Transferências e subsídios concedidos

...

92429 Outros

9243 Responsabilidade social e ambiental

...

92433 Gastos gerais de funcionamento

92434 Transferências e subsídios concedidos

...

92439 Outros

9244 Créditos gerados com redução de gases de efeito de estufa

92441 Pessoal

92442 Matérias consumidas

92443 Gastos gerais de funcionamento

92444 Transferências e subsídios concedidos

...

92449 Outros

925 Rendimentos refletidos

9251 Impostos e taxas

9252 Venda de bens e serviços

9253 Transferências e subsídios obtidos

...

9259 Outros

926 Rendimentos gerais

9261 Impostos e taxas

...

9263 Transferências e subsídios obtidos

...

9269 Outros

927 Rendimentos ambientais

9271 Associados a investimentos adicionais em equipamentos e formação

92711 Impostos e taxas

...

92713 Transferências e subsídios obtidos

...

92719 Outros

9272 Aquisições de matérias-primas e mão-de-obra

92721 Impostos e taxas

...

92723 Transferências e subsídios obtidos

...

92729 Outros

9273 Responsabilidade social e ambiental

92731 Impostos e taxas

...

92733 Transferências e subsídios obtidos

...

92739 Outros

9274 Créditos gerados com redução de gases de efeito de estufa

92741 Impostos e taxas

...

92743 Transferências e subsídios obtidos

...

92749 Outros

93 CLASSIFICAÇÃO ORGÂNICA

93XX Departamento, Serviço, Gabinete, Direção...

...

94 CUSTOS POR ATIVIDADES/FUNÇÕES

94XX Atividade/Função YY

...

95 CUSTOS DE PRODUÇÃO DE ATIVOS FIXOS

95xx Ativo Fixo A

...

96 CUSTO DE PRODUTOS

96xx Produto X

...

97 CUSTO DE SERVIÇOS PRESTADOS

97XX Serviço Prestado Y

...

98 RESULTADOS

981 Produtos

981XX Produto PXX

982 Serviços

982XX Serviço SXX

986 Gastos não incorporados

9861 Gastos operacionais

9862 Transferências e subsídios concedidos

9863 Gastos ambientais

9864 Gastos administrativos

9865 Gastos financeiros

...

9869 Outros gastos

987 Rendimentos gerais

9871 Impostos e taxas

9872 Transferências e subsídios obtidos

9873 Rendimentos ambientais

...

9875 Rendimentos financeiros

...

9879 Outros rendimentos

Fonte: Comissão de Normalização Contabilística (2017, pp. 265-269)

Anexo IV

Organograma da Superintendência do Pessoal e da DS

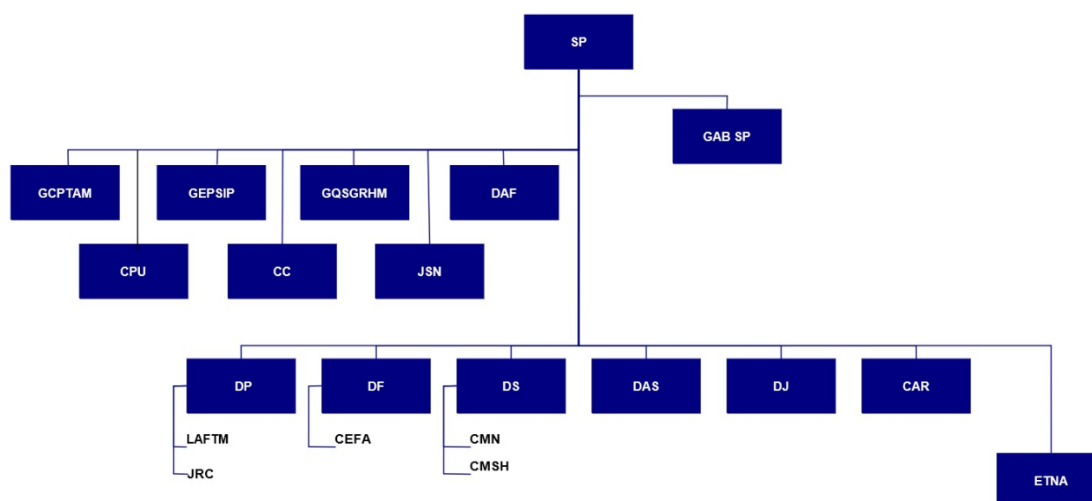


Figura 23.1: Organograma da Superintendência do Pessoal

Fonte: Marinha (2020d)

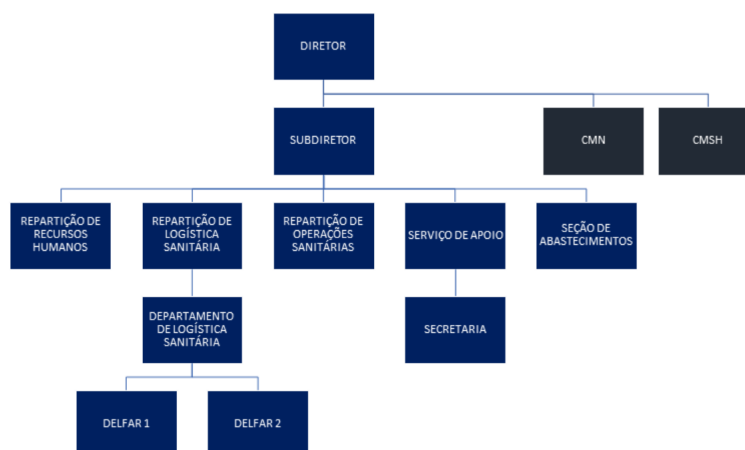


Figura 23.2: Organograma da DS

Fonte: Marinha (2020c)